



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

Processo nº 10467.900079/2011-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-000.029 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO - PIS
Recorrente AUTO POSTO RONALDAO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O regime jurídico da não cumulatividade pressupõe a tributação plurifásica, objetivando evitar-se a incidência em cascata do tributo. Por outro lado, na tributação monofásica não há cumulatividade, pois o tributo incide em uma única etapa do processo. Por isso, a lei veda que o contribuinte, nas fases seguintes, se aproveite de crédito decorrente de tributação monofásica ocorrida no início da cadeia.

Por expressa vedação legal, os revendedores de combustíveis não podem incluir na base de cálculo dos créditos das contribuições os valores pagos na compra, para revenda, desses produtos, tendo em vista estarem inseridos numa cadeia de comercialização sujeita à tributação monofásica.

O art. 17 da Lei nº 11.033/04 não revogou as vedações ao creditamento já contidas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Diego Weis Júnior.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Diego Weis Junior, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento - PER de nº 27208.95721.290408.1.1.10-1815 (fl. 2/4), 36901.32235.300408.1.1.10-2600 (fl. 5/7) e 25437.16326.300408.1.1.10-8079 (9/11), transmitidos em 29 e 30 de abril de 2008, cujo o crédito seria decorrente da sistemática do PIS não cumulativo.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

"O Contribuinte supraqualificado foi cientificado em 10/02/2012, fl. 165, do Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em João Pessoa/Paraíba (DRF/JPA/PB), fl. 160, ratificado por um segundo Despacho Decisório de fls. 162/163, em que o Titular da Unidade de Jurisdição do Sujeito Passivo, após apreciar o Pedido de Restituição/Ressarcimento de crédito oriundo da alegada Contribuição para o PIS (PER/DCOMP), referente ao 3º trimestre de 2004, no montante de R\$ 1.504,81, fls. 4, 160, e demais dados ali discriminados, proferiu o mencionado Despacho Decisório apresentando as conclusões a seguir:

Analisadas as informações prestadas no documento discriminado, constatou-se que não há direito ao Pleito apresentado pela Defesa, pelo que se tornou impossível a apuração dos créditos previstos pelo art. 3º da Lei 10.637/2002, motivo pelo qual se indeferiu o Pedido de Restituição/Ressarcimento apresentado no PER/DCOMP identificado.

Relevante salientar que, além do mencionado Despacho Decisório, fl. 160, foi anexo aos autos o Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fls. 146/157, em que o indeferimento do Pedido de Restituição/Ressarcimento apresentado no PER/DCOMP identificado ficou esclarecido com precisão, conforme sintetizado nas informações a seguir discriminadas:

A partir da Lei 9.990/2000, somente as Refinarias de Petróleo passaram a responder pela Contribuição ao PIS e à COFINS, nas operações com combustíveis derivados do petróleo, restando desonerados os demais integrantes da cadeia, razão pela qual os Comerciantes Varejistas de combustíveis foram desonerados, tanto da incidência do PIS quanto da COFINS, através do advento da tributação monofásica.

Imprescindível deixar claro, entretanto, que nem o art. 17 da Lei 11.033, de 2004, nem o art. 16, da Lei 11.116, de 2005, alteraram a forma de apuração dos créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, que permanece regulada pelo art. 3º da Lei 10.833, de 2003, o qual preceitua expressamente a impossibilidade de creditamento em relação aos Comerciantes Varejistas de combustíveis, por estrita falta de previsão legal.

O art. 17 da Lei 11.033, de 2004, e o art. 3º, I, "b", da Lei 10.833, de 2003, cuidam de diferentes objetos: o primeiro autoriza inicialmente a manutenção de créditos apurados, o último impõe restrição à apuração de créditos para determinada hipótese.

Ora, para se manter um crédito, o pressuposto primeiro é que ele exista, pois impossível manter-se algo inexistente. Uma vez que o art. 3º, I, "b", da Lei 10.833, de 2003, veda a apuração dos créditos sobre os produtos monofásicos em questão, daí se deduz que sequer chega a existir crédito, pelo que não há como se aplicar o disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 2004.

A Jurisprudência do STJ é pacífica em relação ao assunto da Compensação/Restituição do PIS e da COFINS por Estabelecimentos Comerciantes Varejistas de combustíveis, pois os mesmos não possuem legitimidade ativa para requerer a compensação do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas provenientes da venda de combustíveis, a partir da Lei 9.990/2000, conforme Decisão proferida por esse Tribunal.

Em virtude da instituição do regime monofásico, onde o PIS e a COFINS incidem uma única vez, e são devidos pelos Produtores (Refinarias) ou Importadores, a título de ilustração mencionam-se os processos RECURSO ESPECIAL 1.145.209 - SC (2009/0116115-9); RECURSO ESPECIAL 946.625 - PE (2007/0092352-2).

Ora, conforme a Legislação, os dispositivos a seguir discriminados, ou seja, o art. 4º da Lei 9.718/1998, o art. 2º da Lei 10.560/2002, o art. 14 da Lei 10.336/2001, o art. 3º da Lei 11.116/2005, o art. 5º da Lei 9.718/1998, vedam a apuração dos créditos do PIS e da COFINS, por Comerciantes Varejistas de combustíveis e derivados de petróleo previstas no artigo 1º da Lei 10.485, de 2002.

A par de tais ponderações, a Pessoa Jurídica não comprovou a existência de qualquer crédito decorrente das demais hipóteses previstas pela legislação de regência.

Inconformado com o indeferimento de seu Pleito, do qual tomara ciência em 10/02/2012 (sexta-feira), fl. 165, apresentou o Contribuinte Manifestação de Inconformidade, fls. 167/205, Termo de Solicitação de Juntada em 13/03/2012, fl. 166, requerendo que fosse reformado o Despacho Decisório e deferido o creditamento pretendido, argumentando que prestigiaria a higidez do arcabouço jurídico, e alegando em síntese:

Por entender ter direito aos créditos de PIS não-cumulativo, em relação aos bens que adquiriu, o Contribuinte pleiteou o seu ressarcimento.

Todavia, a Delegacia da Receita Federal do Brasil indeferiu o Pedido de Restituição/Ressarcimento.

O laconismo e a negativa do Despacho só pode se dever à quantidade de Leis, que cerca a tributação do PIS/COFINS dos combustíveis, que o Requerente argumenta formar um enorme acervo legislativo, provocando confusões técnicas e terminológicas, o que deve ser a causa do indeferimento de um Pleito alegado como legítimo do Contribuinte, mas que se busca reformar com a Manifestação de Inconformidade.

Mas de logo registrando que não há, para qualquer trimestre, duplicidade de Pedido. O que acontece em alguns trimestres são Pedidos Complementares.

Assim, um dado trimestre pode ter tido um Pedido Inicial calculando créditos sobre as primeiras Notas Fiscais recebidas; e, posteriormente, outro Pedido, sobre aquele mesmo trimestre, mas só com as Notas Fiscais restantes.

Logo não há duplicidade, estando todas as Notas Fiscais disponíveis para diligência, para se constatar que são créditos diferentes. Créditos, portanto, legítimos.

Nesse sentido, passa-se a fornecer as premissas inafastáveis que foram desconsideradas, mas que servirão de lastro para que os Julgadores que reapreciam a matéria possam dar melhor interpretação ao direito pretendido, confirmando a pertinência do ressarcimento.

O Pleito do Contribuinte foi negado porque supostamente a Lei vedaria o creditamento pretendido.

Todavia, é curial que as Normas devem ser interpretadas sistematicamente e em consonância com o objetivo para o qual se destinam, sob pena de desvirtuamento da Ordem Jurídica, ainda mais quando se trata de PIS/COFINS, que têm sua regência espalhada por vários Diplomas Legais.

Se um ou outro preceito for tomado isoladamente, pode-se chegar a resultado completamente contrário ao Normatizado, quer nas Leis, quer na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Assim, para esse necessário cotejo analítico de todo o arcabouço jurídico, procede-se a uma abordagem sob todos os ângulos Normativos, pois tais aspectos devem ser passados em revista, sob pena de se inverterem direitos e se subverterem garantias.

Mas de logo já se aponta que foi desejo expresso do Legislador que não existisse mais qualquer vedação ao creditamento pretendido como forma de dar efetividade à não-cumulatividade.

Dai porque todas as faces da complexa questão do creditamento do PIS/COFINS devem ser sopesadas, para que se possa chegar com segurança a conclusões que não violentem a ordem jurídica.

É este o esforço que se passa a fazer.

Primeira premissa: o Contribuinte está submetido à tributação não-cumulativa.

O Contribuinte, conforme consta dos registros da Receita Federal do Brasil, opera no regime de tributação na modalidade Lucro Real, portanto está obrigatoriamente sob a incidência das Leis da não-cumulatividade para o PIS/COFINS, já que não se enquadra nas exceções (tudo doravante sem as alterações da MP nº 413/08 e da Lei nº 11.727/08 porque posteriores aos fatos), pelo que se menciona a legislação que se transcreve às fls. 169/176.

Como se vê, o Contribuinte não se enquadra em nenhuma das exceções, ficando, por força de Lei, irremediavelmente preso e devendo se basear na Legislação do PIS/COFINS não-cumulativos.

Este primeiro corte de Legislações é importante porque já começa a demarcar quais os Institutos e Normas que devem, ou não, ser aplicáveis ao Contribuinte.

Agora, e até para realçar o percurso histórico das Leis, é de ser consignado que os Distribuidores já constaram expressamente como jungidos à cumulatividade.

Mas houve uma mutação, como dá mostras o Preceito, na redação original que instituiu como Substituta a Refinaria, e substituídos os demais elos da cadeia produtiva, cabendo pontuar-se que veio a Lei 9.990/2000, retirando o Distribuidor da incidência e modificando o Preceito, verificando-se que, retirada do seio da cumulatividade, não mais retornou, conferível com a redação atual, transcrita a Lei 9.718/1998, fls. 177/178.

Note-se a menção residual aos Distribuidores de combustíveis, mas totalmente esvaziada, pois já não existe a substituição tributária aventada, Lei 9.715/1998, fls. 178/179.

Ou seja, há Norma latente para os Distribuidores enquanto Substitutos, mas não há como Contribuintes Diretos, pois não estão mais na cumulatividade.

Todas essas revogações e esvaziamentos são significativos e eloqüentes da situação jurídica dos elos da cadeia produtiva como afetos exclusivamente à não-cumulatividade.

Por outro lado, devido à inovação de tratamento, são os Produtores que se encontram em limbo tributário, pois passaram a ser submetidos às denominadas alíquotas diferenciadas, e assim se confere essa sucessão e concorrência de Normas da cumulatividade e não-cumulatividade, pelo que se destacam as Leis 9.718/1998, 10.560/2002, 10.637/2002, 10.833/2003, 10.865/2004, fls. 179/181.

Por sorte a situação dos Produtores não é o cerne da discussão que se trava, pois em Norma da não-cumulatividade, manda-se aplicar as alíquotas da cumulatividade.

Qual a natureza jurídica que deve prevalecer: a do produto ou a da atividade?

Mas o que interessa é que essa situação se refere a "Produtor" e "Importador", não arrastando os demais elos da cadeia.

Ademais, "Importador" é conceito transitório, podendo ser qualquer Empresa que adquira produtos do Exterior, mas irrelevante no caso, pois o Contribuinte não efetuou tal operação.

E realmente a Legislação sempre se refere a um termo ou a outro reconhecendo situações dessemelhantes; separação útil, por exemplo, para cobrar tributos diferentes ou exigir obrigações acessórias específicas.

Tanto é assim que há Norma que, respeitando que os termos não se confundem, quando quer abarcar o restante de uma cadeia produtiva, diz expressamente o disposto pela Lei 10.147/2000, ou então, quando a Norma quer igualar termos, oficializa expressamente uma equiparação, MP 2.158-35/2001, fl. 182.

Tudo a mostrar que a Legislação da cumulatividade não se destina ao Contribuinte, já que é extrema de dúvidas que foram postas compulsoriamente na não-cumulatividade as Empresas da cadeia produtiva que apurem resultados para o Imposto sobre a Renda pelo Lucro Real.

Segunda premissa: os artigos das Leis da não-cumulatividade que supostamente vedavam o creditamento para combustíveis.

Chega-se, agora, à reprodução dos artigos de Lei que o Fisco Normalmente invoca quando nega o direito de creditamento discutido.

Tudo como se não existisse um plexo Normativo formando um sistema, que demanda por isso mesmo uma interpretação ... sistemática; e também como se o mesmo tivesse ficado estático, sem ser enriquecido por Normas posteriores.

Verifiquem-se todavia os artigos pinçados no arcabouço jurídico, únicas Normas apresentadas como a vedação definitiva e cabal, e supostamente nunca alteradas, dos créditos discutidos, fl. 183.

Longe desta Norma por si só resolver a questão, ela mostra que a Lei, quando quis, vedou; e, se quisesse modificar a vedação, teria tal poder, pois veículo introdutor de fonte formal de direito.

Terceira premissa: foi atribuída uma alíquota zero para os produtos do Contribuinte.

Pelo que está estabelecido, não há mais dúvida de que, na cadeia produtiva de combustíveis, o Contribuinte se acha em uma etapa que está sob a incidência da Legislação do PIS/COFINS não-cumulativos.

E, para completar os critérios da regra-matriz de incidência, já tinha ficado estabelecido que o Contribuinte operaria com alíquota zero, conforme Normatização, fl. 184.

Sobre esta expressão numérica da alíquota, deve-se, de pronto, afastar mais uma confusão técnico-terminológica. É que juridicamente é descabido confundir alíquota zero com não incidência, pois fenômenos distintos, com pressupostos e consequências diferentes.

Assim, quando a Legislação pretende manter o produto no campo da incidência e apenas desonerá-lo, atribui alíquota zero: já quando intenta retirá-lo da subsunção tributária, taxativamente o diz não incidente.

E mais, quando a Lei quer estabelecer a tributação dita monofásica, ela expressamente coloca a incidência em uma única fase que não se confunde com a não-cumulatividade que pressupõe a tributação em várias fases mesmo que em uma ou alguma delas a incidência se dê à alíquota zero.

Confira-se que a linguagem técnica foi empregada pela Constituição em outros casos, indicando ser indispensável para apartar os institutos, coerência mantida justamente no caso específico de tributos como o PIS/COFINS, fls. 184/185.

E o preceito constitucional foi aplicado em combustível diferente dos analisados (Gasolina A e Diesel), bastando notar a distinção de tratamento desse outro produto, Lei 10.560/2002, fl. 185.

Aqui, sim, quando isso acontece, ocorre a monofasia: o tributo só incide em uma fase.

Nesses casos, é estreme de dúvida que não há direito a creditamento para outras fases, porque o resto da cadeia está fora do campo de incidência do tributo, uma vez que a tributação ficou inteiramente concentrada em um único Contribuinte, independentemente da sistemática dos demais elos da cadeia produtiva.

Ou seja, nesses específicos casos descabe falar em cumulatividade ou não-cumulatividade.

Todavia, se incidir, ainda que com alíquota zero, obviamente não é o caso de monofasia, que seria:

a. incidência em uma fase; e b. não-incidência em todas as demais.

Então, ressalte-se que não ocorreu com os combustíveis discutidos o que sucedeu com o "querosene de aviação".

Em outras palavras, não há qualquer Norma de PIS/COFINS que tenha tal previsão para Gasolina A e Diesel.

Daí porque é vazia juridicamente qualquer tentativa de retirar o Contribuinte do campo das Leis de não-cumulatividade, baseado em suposição de que existe uma "monofasia" na sua cadeia produtiva.

Por aí se vê que leva a equívocos não estabelecer premissas corretas para um argumento.

E a perspectiva da "não incidência" ou notação NT levar automaticamente para fora de âmbito tributário também é respeitada nas hostes administrativistas, Acórdão do Conselho de Contribuintes, destacando-se que no corpo do voto que, acatado de forma unânime, gerou o citado Acórdão, vê-se o coerente debate dos conceitos; é certo que em relação a outra questão, mas que no cerne maneja os institutos tributários discutidos, fls.

186/187.

A isenção ou tributação à alíquota zero, por sua vez, representa opções do Legislador em relação a produtos que se encontram dentro do campo de incidência do tributo.

Sem dúvida o art. 11 da Lei 9.779/1999 é a prova cabal de que o próprio Estado diferencia os conceitos de "alíquota zero" e NT.

Por outro lado, é óbvio que a Norma poderia ter previsto diferente que a Exação incidiria apenas no Produtor de combustíveis, ficando as outras etapas fora da incidência do PIS/COFINS.

Todavia, por opção do Legislador, o que a Lei previu foi:

a. uma incidência com alíquota mais elevada no Produtor;

b. e uma incidência com alíquota zero para os demais.

Embaralhar alíquota zero com NT não faz justiça com o atual nível técnico do Direito Tributário Pátrio, como também resultaria em grave violação da legalidade e da segurança jurídica, caso se admitisse a oscilação de interpretações de conceitos, ao sabor dos desejos e interesses de momento.

E se alguns Julgados não reverenciam o apuro técnico, é de considerar que o Legislador, ainda que nem sempre utilize, tem conhecimento desse vetor principiológico, Lei 10.451/2002, fl. 188.

Verifica-se com frequência a repetição até em Atos Regulamentares inferiores que os combustíveis estão sob o sistema de monofasia, o que hoje ficou apenas como argumento para convencer que seria justo elevar as alíquotas dos Produtores, o que não teria respaldo legal.

Tanto é assim que não há qualquer vedação de nova Lei elevar também a alíquota de todos os elos da cadeia de zero para, por exemplo, 10%. Nesse caso, onde estaria a base legal para impedir a elevação? Como dizer que seria inconstitucional tal Norma?

Em uma pergunta síntese: onde está a previsão de que a tributação é monofásica e, portanto, só uma etapa da cadeia produtiva poderia ter alíquota positiva?

Tal situação levaria a um paradoxo:

a.se com alíquota zero, não deveria haver creditamento;

b.então, por este raciocínio, passando a alíquota para 0,1%, aí sim é que poderia haver o creditamento?

Além de não se vestir de razoabilidade, ofenderia a legalidade estrita.

Quem tem nas mãos o bônus de elevar a qualquer momento tem que suportar o ônus da polifasia.

Assim, não há tributação monofásica justamente porque todos estão submetidos à incidência da tributação das citadas contribuições; o que é confirmado pela possibilidade das alíquotas do restante da cadeia produtiva poderem ser alteradas quando o Legislador quiser, sem que tenha que necessariamente e obrigatoriamente reduzir a alíquota do Produtor.

Se um dia isto ocorrer, haverá generalizadas reclamações pela "injustiça" da carga tributária, mas a resposta do Fisco será: onde está na Lei a obrigação de manter a alíquota em zero?

Portanto, o Contribuinte está no campo da incidência do PIS/COFINS não-cumulativo com alíquota zero (pelo menos ainda atualmente...).

Quarta premissa: a não-cumulatividade foi aperfeiçoada com o art. 17 da Lei 11.033/2004.

Sempre se discutiu se a não-cumulatividade prevista constitucionalmente já era uma regra ou apenas um princípio a ser implementado nos termos de uma Lei.

O debate é desnecessário, pois, com a grande folga de arrecadação, o Estado pode devolver a parte do creditamento suprimido que estava descaracterizando a não-cumulatividade do PIS/COFINS, tornando-a como uma ficção brasileira, pois não-cumulatividade é quase sinônimo de direito amplo e geral de crédito, devendo, para que se realize, pressupor exatamente o confronto de créditos e débitos.

E tanto é assim que, quando se estudam as linhas de algum novo tributo, ao se prenciar que resguardará a não-cumulatividade, imediatamente se visualiza a possibilidade de creditamento, como se vê na transcrita Manifestação Doutrinária acerca de nova contribuição, fl. 190.

E, no que tange ao PIS/COFINS, a Legislação criou as condições para a plena não-cumulatividade.

Assim, por meio da MP 206/2004, publicada e vigente em 09/08/2004, surgiu o art. 16 transformado no art. 17 quando convertida na Lei 11.033/2004, publicada em 22/12/2004, fls. 190/191.

A rara clareza do preceito, normalmente ausente dos textos legais, provocou o efeito de se passar a duvidar se o que a Lei disse era realmente o que a Lei estava dizendo.

Resistência injustificável, pois, já na Exposição de Motivos da MP, ficou claro que o art. 17, ainda art. 16, vinha para que parassem as dúvidas de que a não-cumulatividade era para valer, sendo reafirmado que o creditamento era sagrado, fl. 191.

Se todas as Normas Brasileiras tivessem a clareza do art. 17, a interpretação e a aplicação do Direito estariam cercadas de maior segurança tanto para o Contribuinte como para a Fazenda.

Quinta premissa: a MP que introduziu o art. 17 é Norma Politemática.

Sob o impacto da inovação, os mais céticos tentaram desqualificar o efeito liberatório do art. 17, dizendo que o mesmo se aplicava apenas no contexto em que veiculado, ou seja, em relação ao REPORTO.

Argumento pífio, que já nasceu desmentido pela própria Exposição de Motivos da MP, bem como pela Ementa da Lei já convertida, fl. 192.

No País em que Medidas Provisórias tratam de dezenas de temas no mesmo corpo Normativo, soa vazia tal alegação.

Ademais, se o comando da Lei Complementar 95/1998, que estimula que cada Norma só trate de um tema, tivesse tal grau de vinculação, com sanção de invalidade em caso de descumprimento, o efeito seria muito mais drástico que negar eficácia ao citado art. 17.

É que perderia vigência quase toda a Normatização do PIS/COFINS, Imposto de Renda, etc, já que estão espalhadas em várias Normas, com tratamento de várias matérias.

Ironicamente como o mostra a própria Medida Provisória 135/2003, que instituiu a COFINS não-cumulativa, que, em que pese a relevância da matéria, que merecia monopolizar todo o texto, pois bem, mesmo nesta Norma ainda se inseriram várias temáticas, fl. 193.

A Leitura matinal do Diário Oficial da União é a maior prova de que inexistiria o requisito de Normas Monotemáticas, para dar validade a comandos legais.

Sexta premissa: não só não se tentou restringir o direito dos que faturavam com alíquota zero, como houve o reforço, com o art. 16 da Lei 11.116/2005, sem ressalva.

Como a salientar que não havia ressalvas a serem feitas ao regime da não-cumulatividade, e que o creditamento era a regra para quem, como a Contribuinte, faturava com alíquota zero, nova Lei reforçou mais ainda o caráter abrangente do art. 17 da Lei 11.033/2004, numa clara demonstração do reforço e prestígio da não-cumulatividade.

É que algumas Empresas, como o caso da Contribuinte, tinham poucos débitos de PIS/COFINS, e ficariam com excesso de créditos sem poder usá-los na conta débito/crédito, o que também resultaria por desvirtuar inteiramente a pretensão que justificou a introdução da sistemática da não-cumulatividade.

Mas veio a ratificação do direito e a facilitação com esse preceito, exatamente reafirmando a necessidade de se dar efetividade ao creditamento como instrumento da não-cumulatividade, completando assim a plena realização da não-cumulatividade do PIS/COFINS, fl. 194.

Sétima premissa: quando nova Lei altera a situação legal, ela deve ressaltar quais casos permanecerão na Dicção antiga.

Uma particularidade da complexa Legislação do PIS/COFINS é que, quando uma nova Lei não deva ser aplicada para todos os casos, na nova Norma vêm expressas as situações que ainda permaneçam sob o abrigo de outra Norma anterior, pelo que se transcrevem exemplos significativos, fl. 195.

Com efeito, com a vigência do art. 17 da Lei 11.033/2004 e do art. 16 da Lei 11.116/2005, não houve qualquer ressalva para a

situação do Contribuinte, o que corrobora a total aplicação dos citados preceitos.

Por outro lado, a Autoridade Administrativa usou um argumento equivocado para negar o direito da Empresa, citando as disposições da IN SRF 594/2005, que teria expressamente introduzido a vedação, e mais, com efeito retroativo.

No Estado Democrático de Direito, repise-se, as limitações e restrições ao agir dos Contribuintes, especialmente quando existe Norma que permite expressamente, somente podem estar previstas em Lei.

Qualquer ato infralegal que restrinja ou limite direitos transborda sua amplitude, conforme dizer de Hely Lopes Meireles, fl. 196.

Na espécie, além de não existir vedação na Lei, ao contrário encontra-se expressamente previsto o direito ao creditamento, não pode, portanto, qualquer ato infralegal restringir tal direito sem cometer ultraje à legalidade com mácula irreparável sobre a Ordem Jurídica.

Oitava premissa: o direito de creditamento da Contribuinte é coerente com a técnica de não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Um ponto que talvez esteja turbando a perfeita compreensão do tema reside na tentativa de aproximar a não-cumulatividade do PIS/COFINS com a que é praticada por outras Exações, como, por exemplo, IPI e ICMS.

Sinteticamente, são estes os métodos mais utilizados para realizar uma não-cumulatividade a. Método do crédito do tributo: o tributo devido em cada operação será abatido do que incidiu nas etapas anteriores.

b. Método direto aditivo: considera a aplicação da alíquota apenas sobre o valor efetivamente agregado pelo Contribuinte, o que levaria ser aplicada a alíquota do tributo sobre a totalização da mão de obra, das matérias-primas e insumos, demais despesas e a margem de lucro do produto.

c. Método indireto aditivo: o cálculo do tributo se faz por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado, como mão de obra, matéria-prima, despesas e lucro, tomados isoladamente.

d. Método direto subtrativo: este método significa aplicação de alíquota do tributo sobre a diferença entre as vendas e as compras.

e. Método indireto subtrativo: neste método o tributo é determinado pela diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a alíquota aplicada sobre as compras.

Ora, pela Normatização do PIS/COFINS não-cumulativos já fica claro que o método escolhido pelo Legislador foi o indireto subtrativo, o que, aliás, já foi explicitamente declarado, fl. 197.

Assim, ao contrário do IPI/ICMS, o creditamento do PIS/COFINS independe de quanto foi, ou sequer se houve tributação na cadeia anterior, ou se o elo anterior estava no regime da não-cumulatividade, pois se baseia, como visto, somente em incidência da alíquota base sobre as aquisições.

A não-cumulatividade do PIS/COFINS deve ser visualizada em relação à situação de cada Contribuinte e não em relação a uma cadeia produtiva, bem assim ela não guarda qualquer correlação com os acontecimentos anteriores e posteriores havidos na mesma.

E mais, diferentemente do que se dá no IPI/ICMS, em que os créditos decorrem da entrada de mercadorias e são apurados em Livros Fiscais, os créditos no PIS/COFINS têm natureza de incentivo fiscal (consoante Exposição de Motivos das Leis), quer dizer, são escolhidos pela Norma e não se referem a toda composição do citado faturamento;

mas, claro, não ao ponto de desfigurar a não-cumulatividade.

Por exemplo, uma Empresa que esteja na não-cumulatividade por ser tributada pelo lucro real, recolhendo PIS/COFINS à alíquota de 9,25%, e que venha a adquirir produtos para a revenda de outra Empresa que seja tributada pelo lucro presumido, estando, portanto, esta outra na cumulatividade e recolhendo PIS/COFINS à alíquota de 3,65%, mesmo assim aquela terá direito ao creditamento da alíquota de 9,25% incidindo sobre os fatos que geram direito ao creditamento, independentemente de aquela do lucro presumido ter recolhido a menor ou até mesmo não ter recolhido PIS/COFINS.

O mesmo ocorrendo pela possibilidade de creditamento sobre etapas não tributadas, ou tributadas com alíquota diferente, como, por exemplo, alugueis pagos a Pessoa Jurídica, produtos adquiridos de Empresas do Supersimples etc.

Como se vê, a questão não é de lógica ou de cálculo matemático, mas de simples vontade do Legislador. Quando a Lei concretiza a previsão constitucional, deve haver creditamento, como o caso aqui tratado.

Realmente, negar o direito de creditamento do Contribuinte viola não apenas a legalidade estrita, mas também o projeto da não-cumulatividade, que tem assento na Constituição, fls. 198/199.

Sem dúvida a negativa de creditamento iria ferir de morte a própria moralidade esculpida na CRFB/1988, art. 37, pois foi a desoneração que justificou e alimentou a criação da sistemática, servindo de fundamento para aprovação das respectivas Leis no Congresso Nacional, com alíquotas mais altas, fls. 199/200.

Foi com esse espírito que se aprovou a não-cumulatividade do PIS/COFINS no Brasil.

Então o Legislador teria a liberdade de incluir ou não o setor do Contribuinte na não-cumulatividade.

E, como visto, exerceu a opção e incluiu, o que lhe permitiu cobrar alíquotas maiores. E ponto.

Mais poderes a CRFB/88 não deu à Lei, pois, se tiver incluído, deve respeitar a não-cumulatividade, não podendo usar de estratégias para desvirtuar o instituto.

E foi sábia a Constituição, pois deixar ao alvedrio do Estado mitigar não-cumulatividade seria dar espaço para ilegalidade e imoralidade: o Estado daria com uma mão (listando na não-cumulatividade para aumentar alíquota), mas tirando com a outra (negando o creditamento).

É certo que o Contribuinte poderia estar na cumulatividade; mas, por enquanto, continua compulsoriamente inserido no regime da não-cumulatividade.

É dizer: se o Estado se arrependeu, que retroaja, é seu direito. Só não pode é não atender os comandos constitucionais, forjando uma meia-gravidez, uma meia-não-cumulatividade ou restringindo direitos por atos que violam a legalidade.

Quem usufrui do bônus, que arque com o ônus!

Tudo a comprovar que não se coadunava com a sistemática constitucional a anterior vedação do Contribuinte para tomar créditos, o que ficou afastado a partir do art. 17 da Lei 11.033/2004.

Nona premissa: foi posta na Legislação nova vedação ao creditamento, mas que também já foi afastada.

Como a coroar esse quadro, que já garantia ao Contribuinte o direito ao crédito que pleiteia, veio Legislação superveniente a tratar do tema.

Com efeito, em 03/01/2008 foi editada a Medida Provisória 413 que, entre várias disposições, alterou o permissivo de creditamento das Leis da não-cumulatividade, que, caso tivesse sido aprovado, o que não ocorreu, passaria a ficar formatado conforme transcrito às fls. 201/202.

Organizando tais disposições de forma didática:

a. Em Norma dirigida a "produtores" e "importadores", eram listados alguns combustíveis e suas respectivas alíquotas (inciso I, § 1º, art. 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

b. Usando essa listagem de produtos como base, passou a constar que, também quanto àqueles mesmos combustíveis, eram também os outros elos vedados de tomarem créditos daqueles

combustíveis (parágrafo 14, art. 3º, da Lei 10.637/2002 e parágrafo 22, art. 3º, da Lei 10.833/2003, com a redação da MP 413/2008).

Claro que, somente nesse instante, com essa extensão da vedação também para outros, apareceu no mundo jurídico, através da MP 413/2008, e somente a partir da vigência desses dispositivos, a vedação passaria a gerar efeitos, não retroagindo para o período discutido, porém, repise-se, tal dispositivo não foi aprovado.

Entretanto, servia a Norma para corroborar:

a. Que a Lei usa os termos "produtor" e demais com sentidos diversos.

b. Que, quando a Lei quer se referir e vedar algo, a quem não é produtos, ela o faz expressamente.

c. Que, para tratar de Empresa como o Contribuinte, a sede legal é na Norma que rege o Contribuinte: da não-cumulatividade.

d. Que, e isto é eloquente, não havia, na época dos fatos, Norma alguma com esse teor vedatório.

Assim, apesar do direito do Contribuinte estar assentado na Legislação anterior, serviria essa nova Norma como acréscimo interpretativo, porém sem retirar a discussão sobre a respectiva constitucionalidade do mesmo.

Sucedendo que a MP 413/2008, quando convertida na Lei 11.727/2008, voltou a não mais trazer a citada limitação ao creditamento, deixando novamente com pleno alcance o art. 17 da Lei 11.033/2004.

Todavia, ficou a lição: quando a Lei quer vedar, ela o faz explicitamente;

mas quando libera, deve-se igualmente respeitar.

Se não existe vedação, permanece o direito ao creditamento.

Hermenêutica sim, legalidade muito mais.

Então, após toda a Exposição, pode-se agora passar em revista todas premissas analisadas:

SE o Contribuinte comercializa combustíveis;

SE o Contribuinte é tributado pelo Lucro Real, e portanto foi posto compulsoriamente na incidência do regime não-

cumulativo para o PIS/COFINS (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003);

SE no Estado Democrático de Direito, a legalidade é o sobreprincípio que deve reger a tributação; portanto, o único instrumento com poderes para criar restrições a direitos, no caso vedar um creditamento, é a Lei, havendo um momento histórico em que realmente era negado o creditamento;

SE também é inegável a existência de uma Norma que previu, expressamente, que o Contribuinte deveria tributar o PIS/COFINS com a alíquota zero sobre seu faturamento e não em monofasia ou não-incidência;

SE posteriormente, também pela mesma forma que, no Estado Democrático de Direito, se estabelecem preceitos cogentes, foi introduzido no Universo Jurídico o art. 17 da Lei 11.033/2004, prevendo expressamente que, para todos os Contribuintes da não-cumulatividade, mesmo que faturem com alíquota zero, ainda assim poderiam creditar-se de PIS/COFINS;

SE a Lei 11.033/2004 não é monotemática, mas Norma geral do arcabouço tributário, alcançando todos que se enquadrassem em cada uma das situações previstas;

SE ainda veio o art. 16 da Lei 11.116/2005 que, ao invés de restringir direito de creditamento, fez foi dotar de mais garantias a previsão do art. 17 da Lei 11.033/2004, sem nenhuma preocupação em estabelecer exceções e vedações;

SE sempre se ressalva, nas novas Normas, o que fica ainda regulado em outra Norma anterior, principalmente quando se pretende restringir direitos, o que não aconteceu com a possibilidade de creditamento para o Contribuinte, sendo certo que Normas infralegais não têm tal condão;

SE o direito de creditamento é coerente com a técnica de não-cumulatividade empregada no PIS/COFINS, e em consonância com a prescrição constitucional, que permite à Lei escolher quais setores serão incluídos na não-cumulatividade, só não permitindo esvaziar sua característica básica, que é a tomada de créditos, sob pena de se estar, de fato, em um regime cumulativo ou de substituição;

SE finalmente, veio o Poder Executivo, via Medida Provisória 413/2008, tentar restaurar a vedação de creditamento, mas que, até por intuitiva inconstitucionalidade, não foi mantida no Ordenamento Jurídico.

LOGO, violaria o arcabouço jurídico ser indeferido o direito do Contribuinte de tomar os créditos discutidos, pois, conforme o Defendente, estaria amparado legal e constitucionalmente."

Em sequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), analisando as argumentações da contribuinte, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

NÃO RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO.

Não havendo o Contribuinte descaracterizado as conclusões de não reconhecimento de seu direito de crédito expressas no Despacho Decisório, ratifica-se o que foi decidido pela Autoridade a quo no referido Despacho.

PIS NÃO-CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO PARA REVENDA. CRÉDITO INCABÍVEL.

Descabe 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 10.637/2002.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

A teor do artigo (art.) 100, inciso II, do Código Tributário Nacional, as Decisões Administrativas, mesmo proferidas por Órgãos Colegiados, sem uma Lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se sobre a questão em análise e vinculando as Partes envolvidas naqueles litígios.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

TEMPESTIVIDADE. APRECIAÇÃO.

Havendo a ciência do Despacho Decisório ocorrido em dia de sexta-feira, a contagem do trintídio legal somente será iniciada no dia imediatamente posterior no qual haja expediente Normal da Unidade da Secretaria da Receita

Federal do Brasil em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 237/252), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, repisando e reforçando argumentos jurídicos já apresentados, assim como trazendo a colação a legislação que assevera corroborar seu entendimento quanto à existência do direito ao crédito pleiteado.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

No presente caso, a lide cinge-se a discussão jurídica-tributária sobre a incidência do PIS em relação aos combustíveis derivados do petróleo e, conseqüentemente, sobre a possibilidade de sua restituição/ressarcimento. Porquanto, creio ser fundamental entendermos a dinâmica desse mercado, assim como a evolução legislativa sobre a matéria.

Por isso, desde logo, creio oportuno esclarecer as operações comerciais envolvidas nessa cadeia de comercialização, desde a fonte produtora ao consumidor final. De fato, percebemos 3 fases distintas: a) as refinarias, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; b) as distribuidoras, por sua vez, revendem-no aos varejistas e c) os varejistas, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Considerando o grande volume de operações e a magnitude dos valores envolvidos nesse setor, o legislador adotou uma forma concentrada para o regime de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, visando otimizar a eficácia do controle arrecadatário e fiscalizatório. Tal forma de concentração foi efetivada de duas maneiras ao longo do tempo: substituição tributária e monofasia.

No regime de substituição tributário, o legislador elege um dos intervenientes da cadeia de comercialização para ser o contribuinte substituto, isto é, recolher a contribuição devida por todos os envolvidos. Parte desse recolhimento se refere ao devido na sua própria

operação, parte se refere ao devido pelos outros intervenientes nas etapas posteriores (substituídos).

No regime monofásico, entretanto, o tributo incide apenas em uma das fases, ficando as outras desoneradas. Nesse caso, somente um dos intervenientes é contribuinte de fato e de direito.

A legislação sobre o tema passou por várias alterações, entretanto, desde o início, refletia a forma concentrada para o regime de incidência dessas contribuições no setor. Assim, até 31/01/1999, vigia o modelo de concentração nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas (substituição tributária), de acordo com art. 4º da Lei Complementar nº 70/91 e do art. 6º da Medida Provisória nº 1.212/95; entre 01/02/1999 e 30/06/2000, a concentração era nas refinarias, indicadas como contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas (substituição tributária), conforme art. 4º da Lei nº 9.718/98 e, a partir de 01/07/2000, passou a ser adotado o modelo monofásico, no qual as refinarias passaram a ser os únicos contribuintes na cadeia de comercialização dos combustíveis, a partir da vigência dos arts. 4º e 43 da Medida Provisória nº 1.99115/2000. Em decorrência dessa nova sistemática de tributação (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.

Quanto às alíquotas dessas contribuições devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo, após a MP 1.99115/2000, elas foram alteradas pela MP 1.99118/2000, pela Lei 9.990/2000 e pela Lei 10.865/2004, que alterou o art. 4º da Lei 9.718/98, contudo, não houve modificação no regime jurídico de incidência monofásica para o setor.

A sistemática de apuração não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins, introduzida, respectivamente, pela Lei 10.637/02 e pela Lei 10.833/03, também não trouxe alteração na tributação vigente no segmento em questão, tendo em vista que o arts. 1º, § 3º, IV, de ambas as leis excluíam do regime não cumulativo as receitas sujeitas ao regime monofásico. Além disso, no inciso I dos referidos artigos constava a vedação do aproveitamento de créditos relativos a receitas isentas, não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas a alíquota zero.

Nessa mesma linha, o art. 8º, VII, "a", da Lei nº 10.637/02 e o art. 10º, VII, "a", da Lei nº 10.833/03 dispunham que permaneciam sujeitas às normas da legislação vigente anteriormente à publicação das referidas leis as receitas sujeitas ao regime monofásico.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 30/04/2004 e, posteriormente, da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, foi dada nova redação aos arts. 1º, 2º, 3 e 8º da Lei nº 10.637/02 e aos arts. 1º, 2º, 3º e 10º da Lei nº 10.833/03. Assim, desde então, passou-se a ter, como regra, que 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, sujeitavam-se, em relação às mesmas, a partir de 01/08/2004, à incidência não-cumulativa da Cofins e do PIS/Pasep.

Entretanto, o custo de aquisição destes produtos, quando adquiridos para revenda, não geravam direito a crédito, por expressa vedação legal, pois, consoante os arts. 3º, inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.637/02 e 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.

Dessa 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 ou querosene de aviação, não poderia se creditar, para fins de apuração do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, dos custos de aquisição dos referidos produtos. Em consonância, o § 7º do mesmo artigo previa que, no caso de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito seria apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Em 2008, a Lei nº 11.727 trouxe novas alterações às Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, porém as vedações ao aproveitamento de crédito decorrente da aquisição dos produtos anteriormente citados, quando adquiridos para revenda, continuaram existindo. De fato, a redação dada pela Lei nº 11.727/08 ao art. 3º, I, alíneas "a" e "b", de ambas as leis, continua vigente até a presente data.

Quanto ao caso concreto ora sob análise, creio que as considerações anteriores refutam todas as argumentações jurídicas trazidas pela recorrente, pois as mostra inconsistentes frente ao desenvolvimento real da legislação sobre o tema. Contudo, entendo oportuno tecer outros comentários sobre alguns pontos específicos.

A recorrente alega, por exemplo, que o art 17 da Lei nº 11.033/04, foi introduzido pelo legislador, visando extirpar a vedação ao creditamento em casos como o seu. Entretanto, não assiste razão à recorrente. Primeiramente, porque a regra esculpida no citado artigo somente se aplica nos casos em que as vendas estão sujeitas a alíquota zero, porém, na aquisição, tenham sido pagas as contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, fato que, em realidade, não ocorre no caso da recorrente, revendedora de combustíveis, isto é, interveniente na terceira fase da cadeia de comercialização desses produtos. Ademais, como justificativa principal, lembremos da existência de norma específica de tributação de combustíveis, art. 3º, inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, a qual, como já visto, veda tal geração de crédito. E, assim, por decorrência do Princípio da Especialidade, a norma especial afasta a incidência da norma geral.

Da mesma forma, o art. 16 da Lei nº 11.116/05 não trouxe qualquer alteração na sistemática de tributação de combustíveis. Tratando-se apenas de norma geral, assim como o art. 17 anteriormente citado.

Com efeito, o Supremo Tribunal de Justiça - STJ já teve oportunidade de se debruçar sobre o tema e a jurisprudência pacificada não destoa de nosso entendimento. Transcreve-se, por exemplo, a ementa do julgamento do Agravo Regimental no REsp 1.239.794/SC de relatoria do E. Ministro Herman Benjamin:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO PELO SUJEITO INTEGRANTE DO CICLO ECONÔMICO QUE NÃO SOFRE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. Pretende a agravante valer-se da previsão normativa do art. 17 da Lei 11.033/2004 para apurar créditos segundo a sistemática das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplinam, respectivamente, o PIS e a Cofins não cumulativos, embora figure como revendedora em cadeia produtiva sujeita à tributação monofásica.

2. O regime jurídico da não cumulatividade pressupõe tributação plurifásica, ou seja, aquela em que o mesmo tributo recai sobre cada etapa do ciclo econômico.

Busca-se evitar a incidência em cascata, de modo a que a base de cálculo do tributo, em cada operação, não contemple os tributos pagos em etapas anteriores.

3. Na tributação monofásica, por outro lado, não há risco de cumulatividade, pois o tributo é aplicado de forma concentrada numa única fase, motivo pelo qual o número de etapas passa a ser indiferente para efeito de definição da efetiva carga tributária. Logo, não há razão jurídica para que, nas fases seguintes, o contribuinte se aproveite de crédito decorrente de tributação monofásica ocorrida no início da cadeia (AgRg no REsp 1.241.354/RS, Rel. Mini. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 10/5/2012; AgRg no REsp 1.289.495/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/03/2012; REsp 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; AgRg no REsp 1.221.142/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 4/2/2013).

4. Por não estar inserida no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a recorrente não faz jus à manutenção de créditos prevista no art. 17 da Lei 11.033/2004. Tal fundamento é suficiente para o não acolhimento da pretensão recursal.

5. Diante disso, afigura-se irrelevante a discussão sobre o alcance do art. 17 da Lei 11.033/2004 aos contribuintes não incluídos no Reporto, pois, **neste caso concreto, a apuração do crédito é incompatível com a lógica da tributação monofásica, que afasta o risco de cumulatividade.**" (grifo nosso)

Da mesma forma, recentemente, se manifestou o E. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Agravo em REsp nº 1.109.254 - SP. Dessa decisão, transcrevemos o seguinte excerto:

"A irresignação não merece acolhida.

Com efeito, nos termos da jurisprudência esta Corte, o disposto no art. 17 da Lei 11.033/2004 não possui aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO (STJ, AgRg no REsp 1.433.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL

MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/04/2014; REsp 1.267.003/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 04/10/2013). Contudo, a incompatibilidade entre a apuração de crédito e a tributação monofásica já constitui fundamento suficiente para o indeferimento da pretensão do recorrente. Nesse sentido: STJ, AgRg no REsp 1.239.794/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/10/2013.

É que a incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento. Precedentes: AgRg no REsp 1.221.142/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler. Primeira Turma, julgado em 18/12/2012. DJe 04/02/2013; AgRg no REsp 1.227.544/PR. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no REsp 1.256.107/PR, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 10/05/2012; AgRg no REsp 1.241.354/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 10/05/2012.

Incide na espécie a Súmula 568/STJ, segundo a qual "o relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do agravo para negar provimento ao recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 14 de junho de 2017." (grifo nosso)

Como resta claro, a lógica do regime jurídico da não cumulatividade pressupõe a tributação plurifásica, objetivando evitar-se a incidência em cascata do tributo. Por outro lado, na tributação monofásica não há cumulatividade, pois o tributo incide em uma única etapa do processo. Por isso, a lei veda que o contribuinte, nas fases seguintes, se aproveite de crédito decorrente de tributação monofásica ocorrida no início da cadeia. Assim, por expressa vedação legal, os revendedores de combustíveis não podem incluir na base de cálculo dos créditos das contribuições os valores pagos na compra, para revenda, desses produtos, tendo em vista estarem inseridos numa cadeia de comercialização sujeita à tributação monofásica.

Por fim, quanto à argumentação da recorrente sobre a Medida Provisória nº 413/08, enfatizemos que a alteração pretendida no art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 não visava recriar a vedação ao creditamento nas circunstâncias aqui analisadas, como alega a recorrente, pois esta vedação já existia, mas decorria da necessidade de se estabelecer nova sistemática de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS na produção e comercialização de álcool, conforme assinalado no item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória.

Processo nº 10467.900079/2011-16
Acórdão n.º **3002-000.029**

S3-C0T2
Fl. 283

Dessa forma, não há como negar que o Acórdão recorrido acertou em não reconhecer o suposto direito creditório da recorrente, pois as aquisições, para a revenda, das mercadorias e dos produtos supramencionados não fazem jus a crédito.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves