



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.901102/2012-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.625 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente HORA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

ÁLCOOL ANIDRO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO MONOFÁSICA. AUSÊNCIA DE CREDITAMENTO.

Em conformidade com a disciplina legal vigente à época, o álcool para fins carburantes, inclusive o álcool anidro adicionado à gasolina, estava sujeito à incidência concentrada ou monofásica do PIS e da COFINS (art. 5º, Lei n.º 9.718/98 e art. 42 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001).

No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar. O abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador (EREsp 1768224/RS) No caso do álcool para fins carburantes, a exceção para fins de tomada de crédito somente foi incluída por meio da Lei n.º 11.727/2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a conselheira Cynthia Elena de Campos, que dava provimento ao recurso para reconhecer a validade do crédito tomado de frete e armazenagem na operação de venda. Vencida em maior extensão a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, que dava provimento integral ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata

da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de PIS não cumulativo apurado no mercado interno. O pedido foi indeferido por meio de despacho decisório eletrônico, sob a justificativa de que "*constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado*"

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo Acórdão da DRJ. Na r. decisão recorrida, a autoridade julgadora a quo faz referência a um relatório de Diligência Fiscal nos quais as razões para o indeferimento do crédito estariam disponibilizadas, relatório este não localizado nos presentes autos. Segundo consta da r. decisão, os documentos e o relatório encontram-se acostados ao PTA 10530.722106/2012-75.

Antes de ser formalmente intimada da r. decisão recorrida, a empresa apresentou Recurso Voluntário, reiterada por meio de petição após a intimação. No Recurso a empresa alega, em síntese:

- (i) a validade do crédito tomado sobre bens utilizados como insumos (álcool etílico anidro carburante (AEAC) adquirido das usinas produtoras para ser misturado à gasolina "A" para obtenção da gasolina tipo "C";
- (ii) a validade do crédito tomado de frete e armazenagem na operação de venda, que se enquadra no conceito de insumo trazido pelo STJ no Resp 1.221.170.

Por meio da Resolução n.º 3402-002.888, de março de 2021, o julgamento do processo foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem junte aos autos cópias dos seguintes documentos: i) Relatório de Diligência Fiscal; ii) planilha do período de janeiro de 2005 a setembro de 2008; e iii) PAF nº 10530.722106/2012-75.

Os documentos foram anexados aos autos, conforme relatório de diligência fiscal:

I - DA DILIGÊNCIA FISCAL

1. Trata-se de solicitação do CARF, na qual o agente julgador pede diligência em relação a contribuinte acima citado na qual é solicitado: i) Relatório de Diligência Fiscal; ii) planilha do período de janeiro de 2005 a setembro de 2008; e iii) PAF nº 10530.722106/2012-75.
2. O i) Relatório de Diligência Fiscal é o presente Relatório.
3. A ii) planilha do período de janeiro de 2005 a setembro de 2008 encontra-se no parágrafo 21º do Termo de Verificação Fiscal nas fls. 2226 a 2236.
4. O inteiro teor do PAF nº 10530.722106/2012-75 encontra-se das fls. 219 a 2238.

5. Atendido a solicitação, retorno ao CARF para prosseguimento.

Pelo Termo de Verificação Fiscal agora constante do processo, possível verificar que a fiscalização segregou a justificativa para a negativa do crédito para o período anterior à setembro de 2008 e posterior à outubro de 2008, sendo que o presente processo se enquadra na primeira justificativa. Como fundamentado pela fiscalização, para o referido período, o álcool se sujeitava à apuração cumulativa das contribuições, razão pela qual não seria cabível a tomada de crédito:

20. Portanto, a receita de venda de álcool etílico anidro não pode gerar crédito para fins de dedução da Cofins/PIS. **A receita decorrente da venda desse produto estava vinculada ao regime cumulativo de apuração dessa contribuição, parcela sobre a qual não poderia o contribuinte apurar crédito referente a custos e despesas, nos termos do § 7º do artigo 3º da Lei nº 10.637/02,** in verbis:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

§ 7º **Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.**

21. Portanto, **tendo em vista que, no período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, as aquisições, as quais respaldaram o crédito pleiteado pelo contribuinte, não eram passíveis de creditamento da contribuição, por expressa vedação legal, não há que se falar em apuração de crédito de Cofins passível de ressarcimento.** (e-fls. 2.230)
(grifei)

Em seguida, após a intimação da empresa sem manifestação, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

Como já consignado na Resolução anterior, o Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

A lide que envolve o presente processo é quanto ao enquadramento, ou não, do álcool anidro na sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, com a possibilidade de tomada de crédito dessas contribuições da forma como feito pelo sujeito passivo.

No entender da fiscalização, a receita decorrente da venda do álcool anidro estava vinculada ao regime cumulativo de apuração dessa contribuição à época dos fatos geradores sob análise. Com isso, não poderia o contribuinte apurar crédito referente aos custos e despesas

relacionados a essa receita. Vejamos o teor e o histórico legislativo traçado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal:

17. As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, instituíram, respectivamente, os regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo, em muitos tópicos, a segunda complementar da primeira. O artigo 3º, inciso I, letra “a”, combinado com o artigo 1º, § 3º, IV, todos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a seguir transcritos, na redação vigente à época, determinavam que a venda de álcool anidro não poderia gerar crédito da Cofins:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

18. Esta restrição se justifica em razão de que a tributação das receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburantes figurava entre o regime cumulativo da Cofins previsto na Lei nº 10.833, de 2003, cujo art. 10 dispõe:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

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

19. Para o PIS, da mesma forma, previsto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: (...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; [venda de álcool para fins carburantes]

20. Portanto, a receita de venda de álcool etílico anidro não pode gerar crédito para fins de dedução da Cofins/PIS. A receita decorrente da venda desse produto estava vinculada ao regime cumulativo de apuração dessa contribuição, parcela sobre a qual

não poderia o contribuinte apurar crédito referente a custos e despesas, nos termos do § 7º do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, in verbis:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

21. Portanto, tendo em vista que, no período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, **as aquisições, as quais respaldaram o crédito pleiteado pelo contribuinte, não eram passíveis de creditamento da contribuição, por expressa vedação legal, não há que se falar em apuração de crédito de Cofins passível de ressarcimento.**

Em seu Recurso Voluntário, sustenta o contribuinte que com a modificação dada pela Lei nº 10.865/2004, **o álcool para fins carburantes para fins de revenda** teria sido excluído da sistemática de recolhimento cumulativa das contribuições, passando para a não cumulatividade no sistema monofásico, conforme a disciplina da Lei nº 9.990/2000. Somente com a Medida provisória nº 413 que passou a ser expressamente vedado ao distribuidor de combustíveis a apuração de créditos de PIS e COFINS para a aquisição de álcool para ser adicionado a gasolina.

Neste aspecto, cumpre mencionar que já me manifestei neste Colegiado pela possibilidade de creditamento no sentido defendido pelo sujeito passivo.¹ Contudo, após melhor reflexão sobre o tema, achei mais pertinente rever minha posição anterior.

De fato, inegável que tivemos muitas alterações legislativas ao longo do tempo no que concerne o recolhimento do PIS e da COFINS pelas empresas distribuidoras de combustíveis, o que justifica a dúvida quanto à aplicação da legislação tributária no período sob análise (janeiro de 2005 a setembro de 2008). De início, a disciplina originária da Lei nº 9.718/98 previu o regime de substituição tributária para frente pelas refinarias de petróleo e distribuidoras de álcool para fins carburantes, sendo as contribuições calculadas considerando como parâmetro o preço de venda.²³

¹ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2006 PIS. COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. POSSIBILIDADE. Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04. PIS. COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE. A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE) (Acórdão 3402-007.012. Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz Data da sessão:26/09/2019 Data da publicação:15/10/2019)

² Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.

Art. 5º As distribuidoras de álcool para fins carburantes ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições referidas no art. 2º, devidas pelos comerciantes varejistas do referido produto, relativamente às vendas que lhes fizerem.

Por meio da Medida Provisória n.º 1991-15/2000, cujo texto serviu de base para a edição da Lei n.º 9.990/2000, passa-se a adotar nesse ramo a sistemática monofásica de tributação do PIS e da COFINS, elegendo um integrante da cadeia de produção para o recolhimento das contribuições devidas por toda a cadeia. O recolhimento manteve como base de incidência a receita bruta.⁴

Uma vez que a incidência é concentrada, ficaram reduzidas a zero as alíquotas nas operações subsequentes. Especificamente quanto ao álcool para fins carburantes, a alíquota zero foi prevista para os distribuidores (quando o álcool é adicionado na gasolina, objeto do presente processo) e os varejistas. Foi o ajuste realizado pelo art. 42 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores;

III - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998.

Com a nova sistemática da não cumulatividade instituída por meio das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, **o regime aplicável às distribuidoras de combustíveis não foi**

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda do distribuidor, multiplicado por um inteiro e quatro décimos.

³ Quanto à sistemática de substituição tributária, vide: LAURENTIIS, Thais de. DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo. STF e Carf: a restituição de valores de PIS e Cofins no regime de substituição tributária. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-16/direto-carf-restituicao-pis-cofins-regime-substituicao-tributaria>. Publicado em 16/06/2021.

⁴ **Redação Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000**

Art. 5º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I - um inteiro e seis décimos por cento e sete por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, inclusive quando adicionada à gasolina;

II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I do caput, relativamente à venda de álcool adicionado à gasolina, a base de cálculo será o valor resultante da aplicação do percentual de mistura, fixado em lei, sobre o valor da venda. (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000)

Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000

Art. 5º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins devidas pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I - um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento e seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina;

II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Parágrafo único. Revogado.

modificado ou revogado, sendo afastada a tributação na sistemática não cumulativa sobre as receitas de venda dos produtos sujeitos à sistemática monofásica.⁵ Na redação original dos referidos diplomas legais:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição. (...)

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

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

E essa não incidência das contribuições não cumulativas sobre os produtos sujeitos à sistemática monofásica foi mantida pela Lei n.º 10.865/2004, com a modificação da redação dos artigos 1º e 2º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. A não incidência sobre as receitas de vendas de álcool para fins carburantes foi mantida no art. 1º, §3º, IV, das referidas leis (com a exceção mantida no art. 10, VII, a das leis), enquanto aos demais exceções passaram a constar do art. 2º, §1º, com a remissão à legislação específica aplicável. Na redação dos dispositivos vigente à época dos fatos geradores sob análise, dada pela Lei nº 10.865/2004:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo as receitas:

IV - de venda de álcool para fins carburantes: (...)

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).

§ 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, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural;

⁵ Em previsão específica quanto ao álcool etílico hidratado carburante: Art. 91. Serão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool etílico hidratado carburante, realizada por distribuidor e revendedor varejista, desde que atendidas as condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. A redução de alíquotas referidas no caput somente será aplicável a partir do mês subsequente ao da edição do decreto que estabeleça as condições requeridas.

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados;

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;

V - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI;

VI - no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação

Ainda que a legislação efetivamente gere muita dúvida, entendo que ao contrário do que aduz a Recorrente, a Lei nº 10.865/2004 não excluiu da sistemática não cumulativas apenas as receitas de venda de álcool para fins carburantes. O diploma legal manteve a sistemática de recolhimento monofásico para diferentes produtos, cujas receitas passíveis de tributação seriam as receitas brutas de venda (base de cálculo do PIS e da COFINS apurados na sistemática chamada de cumulativa), inclusive para o álcool, sendo **mantida a não incidência para as distribuidoras quando adicionassem o álcool à gasolina e às varejistas de álcool considerando a previsão do art. 42 da MP 2.158-35/2001.**

Essa disciplina legal apenas foi alterada em 2008 por meio da MP 413/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.727/2008, que alterou toda a disciplina legal acima mencionada (Lei nº 9.718/98, MP 2.158-35/2001, Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003).

O álcool anidro (adicionado a gasolina), portanto, estava sujeito à época dos fatos sob análise à tributação monofásica, também chamada de tributação concentrada, para a qual não se cabe falar em direito de crédito na sistemática de tributação não cumulativa.

Ora, de fato, pela Emenda Constitucional nº 33/2001, foi previsto no art. 149, §4º, CF/88 que a lei poderá definir “as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”. Trata-se de uma orientação constitucional pela não cumulatividade por exigir a aplicação da **monofasia (uma fase), com uma incidência única.**⁶

A incidência única se apresenta como um instrumento para se garantir a não cumulatividade por quebrar a incidência plurifásica, sendo que o tributo não será passível de cumulação por incidir uma única vez. Nas palavras de IVES GANDRA MARTINS e FÁTIMA DE SOUZA, a não cumulatividade igualmente é consagrada pela “adoção da tributação monofásica,

⁶ Para maiores considerações quanto à não cumulatividade e às sistemáticas não cumulativas na disciplina das contribuições, vide: DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo. Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2015, p. 274-288

em que o legislador escolhe, entre as várias etapas desse ciclo, aquela em que o tributo deverá incidir”⁷.

Com efeito, como leciona PAULO AYRES BARRETO, não cabe falar em não cumulatividade quando inexistir “sucessividade de operações”, **uma vez que “não haveria sequer crédito a ser considerado”**⁸. Com isso, com a incidência única garante-se a não cumulatividade eis que sem a plurifasia, não há que se falar em cumulatividade.⁹

Assim, quando por sua natureza o tributo incide de forma monofásica, como ocorria na época sobre análise com a tributação dos combustíveis, inclusive o álcool adicionado à gasolina, não há que se falar em não cumulatividade, eis que não há cumulatividade em cadeia passível de ser afastada.¹⁰

É o que bem delimitou a Receita Federal na Solução de Consulta nº 328 – SRRF08/Disit, de 19/12/2012, transcrita pelo Conselheiro Rodrigo Pôssas no Acórdão 9303-010.327, de junho/2020:

25. Não é possível prosperar a tese defendida pela interessada dentro da **lógica tributária inerente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre os produtos com tributação concentrada**. As alíquotas, neste caso, são diferenciadas de acordo com o papel do contribuinte na cadeia de produção e comercialização do produto. **Como visto, no caso da gasolina e suas correntes, a tributação ficou concentrada no produtor (refinaria) e importador, aplicando-se ao distribuidor e ao varejista a alíquota zero. Caso viesse a ser acatada a argumentação da consulente, nas vendas de gasolina tipo C, ela não seria distribuidora, mas fabricante do produto, o que remeteria à imposição sobre suas receitas das alíquotas de 5,08% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 23,44% para a Cofins, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998**. No entanto, ao contrário, as receitas estão sujeitas à alíquota zero. Em nome da maior clareza, reproduz-se tal dispositivo:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

26. Desta forma, não cabe a transposição para o regime próprio de tributação da Contribuição para o PIS e da Cofins relativo à gasolina e suas correntes dos conceitos adotados na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativos à industrialização, sob pena de macular toda a sua construção. **A adição de álcool anidro à gasolina A feita pela consulente e por todos os demais distribuidores, para**

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 17.

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. A não-cumulatividade das contribuições e sua vinculação à forma de tributação do imposto sobre a renda. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 94, p. 135, 2007.

⁹ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 75.

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 538.

obtenção da gasolina C, que é por eles vendida e posteriormente comercializada pelos varejistas (postos de gasolina), não é considerada, neste contexto e para fins de apuração das contribuições, fabricação ou produção de bem ou produto, e, portanto, não permite a caracterização como insumo do álcool anidro a ela agregado. Logo, descabe a aplicação do desconto de crédito de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, porquanto tais dispositivos são relativos a insumos.

27. Em linha com tal interpretação, verifica-se que o legislador teve cuidado de reduzir a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativas ao álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor, conforme art. 42, inciso II, da MP 2158-35, de 2001, c/c §1º do art. 11 da IN SRF nº 594, de 2005.

28. Afastada, assim, a possibilidade de o álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor ser tratado como um insumo, premissa que sustentaria a tese da interessada quanto ao direito de aproveitamento de crédito em relação às suas aquisições do produto, deve ser demonstrado que, à luz da legislação vigente até o advento da Lei nº 11.727, de 2008, havia vedação expressa ao aproveitamento de créditos em relação à aquisição para revenda de álcool para fins carburantes, conforme arts. 3º, inciso I, “a)” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o que afasta prontamente a possibilidade de aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual, embora estabeleça ser admitido o aproveitamento de créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não tem o condão de sobrepor-se a uma vedação específica prevista na própria legislação de regência. Isto porque a regra geral apenas se aplica no silêncio de regra específica, o que não ocorre no caso em tela. (grifei)

A impossibilidade de tomada de crédito na sistemática monofásica foi recentemente referendada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.768.224/RS, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ). **2. No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.** 3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior. **4. "Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).** 5. A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP. 6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS. 7. A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que

interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia. 8. Embargos de divergência desprovidos. (EREsp 1768224/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 14/04/2021, DJe 12/05/2021 - grifei)

A exceção legal à tomada de crédito nas operações com álcool para fins carburantes somente foi incluída pela disciplina legal dada pela Lei n.º 11.727/2008 (conversão da MP 413/2008), sendo que antes dessa alteração legislativa inexistia exceção específica para o regime monofásico ao qual se sujeitava essa mercadoria.

Por não se tratar de receita tributada pela sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, entendo que sequer se mostra pertinente avaliar a natureza dos créditos tomados pela Recorrente (natureza de insumo), tal como entendido pela fiscalização no Despacho Decisório e pela r. decisão recorrida. De fato, as despesas de armazenagem e frete se vinculam exclusivamente às receitas monofásicas, existindo vedação legal para a tomada de crédito como desenvolvido pela fiscalização, inexistindo qualquer manifestação do sujeito passivo passível de afastar essa previsão legal:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)”

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Com fulcro nessas razões, entendo que cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne