



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10875.720485/2012-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.702 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2024
Recorrente TRANSPORTADORA BELMOK LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2011

PIS/PASEP. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. REVENDA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

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.

PIS/PASEP COFINS. BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

O benefício fiscal em razão da especialidade, não derogou a legislação vigente, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, tanto do PIS quanto da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **rejeitar a preliminar** de nulidade e, no **mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário**.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente), Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Ana Paula Giglio. Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 05-39.769 exarado pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Campinas/SP, em sessão de 21/01/2013, que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada.

A Manifestação de Inconformidade de fls 1.520/1.524, instruída com os documentos de fls. 1.525/1.546, foi proposta contra o Despacho Decisório nº 0098/2012 (fl. 1.505/1.514), que não **reconheceu o valor de direito creditório pleiteado de R\$ 1.242,540,57**, relativas ao **PIS**, do período do **2º Trimestre de 2008 ao 4º Trimestre de 2011**.

De acordo com o relatório fiscal, o pedido de restituição em questão tratava de suposto **crédito de PIS não cumulativo relativo à diferença entre a alíquota monofásica (4,21%) e normal (1,65%) aplicada sobre o valor do insumo óleo diesel, utilizado na prestação de serviços de transporte**. Tais valores não puderam ser creditados na DACON no período de apuração.

O Despacho Decisório justificou a negativa ao pleito da ora recorrente da seguinte forma (fl. 1.505):

“o interessado supracitado não possui receitas não tributadas e receitas de exportação, que amparam o pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo, bem como inexistente previsão legal para creditar-se integralmente pela alíquota ou valor do PIS pago pelo Produtor/Importador de Óleo Diesel, o pleito deve ser Indeferido e as Compensações não homologadas.”

A interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls 1.520/1.524) na qual se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- o **crédito pleiteado seria passível de ressarcimento/restituição**, pois somente teria apurado o crédito solicitado e o compensado de acordo com a legislação, compensando o crédito com débitos próprios. Argumenta que inexistiriam compensações entre tributos de espécies diferentes;

- **existiria previsão legal para a ressarcimento/restituição pleiteado**, conforme previsto no artigo 195, inciso IV, parágrafo 12 da Constituição Federal. Defende que os contribuintes do PIS e da Cofins teriam o direito de apropriar créditos das contribuições sobre a totalidade de suas despesas após a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, independentemente da relação de despesas passíveis de créditos previstas no artigo 39, da Lei nº. 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, independentemente de serem industriais, comerciantes ou prestadores de serviços.

Requer a procedência do recurso, a homologação total do crédito pleiteado.

Em 21/01/2013, a 3ª turma da DRJ Campinas proferiu o acórdão nº 05-39.769 onde, por **unanimidade** de votos **indeferiu a manifestação de inconformidade** apresentada pelo interessado e mantendo o crédito tributário lançado no despacho decisório.

Irresignada, a parte recorreu a este colegiado, através do Recurso Voluntário de fls 1.564/1.574, no qual alega em síntese **as mesmas questões**, apenas acrescentando dois pontos:

- nulidade da decisão de primeira instância uma vez que **não teria sido informado da possibilidade de oferecimento de recurso** quando notificado da mesma;
- julgamento em conjunto dos processos listados à fl. 1.573.

Voto

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

O presente processo trata de pleito da interessada de **ressarcimento de créditos** da não cumulatividade, apurados sobre as aquisições de óleo diesel utilizado como insumo, em valor correspondente à **diferença entre as alíquotas do regime monofásico** que incide sobre o combustível (19,42%) e **as do regime não cumulativo utilizada para o desconto dos créditos relativos aos insumos** (7,6%).

O Despacho Decisório indeferiu o pleito com o seguinte embasamento: a empresa seria optante do regime de tributação Lucro Real e apurava o **PIS não cumulativo** com receitas no mercado interno, motivo pelo qual o suposto crédito pleiteado seria passível apenas de **dedução do PIS devido do próprio mês e dos meses subsequentes** (em conformidade com artigo 3º, parágrafo 4º da Lei nº 10.637, de 2002). Desta forma, foi vedado o pedido de ressarcimento sob o argumento de que este somente seria aplicável aos créditos vinculados a receitas não tributadas e a receita de exportação (artigo 5º, parágrafo 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002) – impossibilidade de ressarcimento e inexistência de previsão legal para o pedido.

Entendeu a autoridade fiscal que o **PIS sobre o óleo diesel seria devido à alíquota de 4,21% ou R\$ 82,20 por metro cúbico** (opção pelo Regime Especial) pelo Produtor/Importador e **alíquota zero para os distribuidores e varejistas** (artigo 4º, inciso II da Lei nº 9.718, de 1998 e artigo 23 da Lei nº 10.865, de 2004, respectivamente). **O óleo diesel utilizado como insumo na prestação de serviços de transporte geraria direito ao crédito desta contribuição aplicando-se apenas a alíquota de 1,65%**, (caput do artigo 2º e artigo 3º, inciso II, parágrafo 1º, inciso I da Lei nº 10.637, de 2002). Por este motivo foi indeferido o pleito da ora recorrente, tanto no despacho decisório quanto na decisão de primeira instância.

Da Decisão de Primeira Instância

A recorrente alega inicialmente, a título de preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância. Justifica seu pedido no fato de que **não teria sido informada da possibilidade de oferecimento de recurso** quando notificado da decisão da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP.

Tal fato, entretanto, não corresponde à realidade dos fatos. No próprio Acórdão de Manifestação de Inconformidade (fls. 1.520/1.524), está contida a informação relativa à possibilidade de oferecimento de recurso voluntário ao Carf, conforme é possível verificar no excerto abaixo reproduzido (fl. 1.550 deste processo).

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo, acordam os julgadores da 3ª Turma da DRJ em Campinas, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

À DRF jurisdicionante, para cientificar o sujeito passivo deste acórdão, abrindo-lhe prazo para interposição de eventual recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e demais providências de sua alçada.

Ademais, ainda que assim não fosse, a interessada mostrou conhecer o Decreto 70.235, de 1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, tendo em vista que apresentou tempestivamente seu recurso voluntário, apresentando adequadamente os seus argumentos de defesa. Desta forma, não se vislumbra qualquer prejuízo ou cerceamento de defesa que pudesse ensejar a nulidade da decisão administrativa de primeira instância.

Do Mérito

No que diz respeito aos argumentos de mérito levantado nas duas instâncias de julgamento, aplica-se no presente caso o decidido no Acórdão nº 3401-009.072, de 25 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 10875.720719/2012-77, **paradigma ao qual os processos do mesmo tema relativos à Transportadora Belmok foram julgados** e cujas razões de decidir se aplicam também ao presente processo.

São as seguintes as razões de decidir:

Alega o Recorrente que faz jus ao ressarcimento de créditos da não-cumulatividade, apurados sobre as aquisições de óleo diesel utilizado como insumo, em valor correspondente à diferença entre as alíquotas do regime monofásico que incide sobre o combustível (19,42%) e a do regime não cumulativo utilizada para o desconto dos créditos relativos aos insumos (7,6%). Apresenta, em seu Recurso Voluntário, os seguintes fundamentos para o seu pleito, em apertada síntese:

A Recorrente postulou ressarcimento/compensação de crédito decorrente da aquisição de óleo diesel, que na sua atividade produtiva inegavelmente constitui insumo produtivo, gerador de crédito da COFINS não cumulativa.

O pleito da Recorrente está fundamentado nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que definiram novo regramento tributário para o recolhimento do PIS e da COFINS, estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade, criando o sistema de débitos e créditos, à semelhança do ICMS/IPI, visando retirar dessas contribuições o efeito cascata provocado por suas incidências em toda a cadeia produtiva.

O regime de tributação monofásico é um regime tributário próprio e específico que a legislação veio dar às contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por meio do qual se dá a concentração da tributação através da aplicação de alíquotas maiores do que as utilizadas usualmente nas demais receitas.

Tal regime monofásico não exclui a possibilidade de o contribuinte descontar créditos, das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS.

(...)

As diretrizes foram traçadas pelo legislador infraconstitucional o qual, nada obstante tenha por meio da Lei n.º 10.865/04, alterando substancialmente o § 29 do art. 3 da Lei n.º 10.833/02, vedando o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Entretanto, verdadeiramente não há de fato uma alíquota zero, mas sim um diferimento de pagamento de contribuições e, porque não dizer, um desvio de finalidade do modelo de tributação que fora concebido para esses tributos, porquanto se tributará valor além do agregado. Isso equivale a dar continuidade à cobrança cumulativa dentro do modelo de cobrança não cumulativa criado justamente para evitar os efeitos perversos do primeiro.

(...)

De todo o exposto, é fácil perceber-se o raciocínio no sentido de que se incide COFINS e PIS sobre o óleo diesel à alíquota de 19,42% e 4,21% e o Fisco Federal permitir o crédito de apenas 7,6%, e 1,65% e as diferenças de 11,82% e 2,56%, serão irremediavelmente, cumulativas.

A distorção é muito simples de ser percebida, pois tendo o óleo diesel uma tributação monofásica ou concentrada, o tratamento mais equânime seria a sua exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins. No entanto, preferiu o legislador conceder a este insumo de tratamento tributário excepcional, o crédito e assim procedendo, é claro que também o excepcionou, para que a recuperação do valor pago seja integral. Inexiste não-cumulatividade pela metade ou parcial.

Apesar da irresignação do contribuinte, o fato é que a matéria restou pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário ao seu entendimento, conforme se verifica do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial - EREsp nº 1.768.224/RS, relator Ministro GURGEL DE FARIA, Órgão Julgador: Primeira Seção, julgamento em 14/04/2021:

EMENTA

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.

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.

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de embargos de divergência opostos pela COOPERATIVA LANGUIRU LTDA. contra acórdão da Segunda Turma assim ementado:

(...)

A parte embargante entende que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 autorizou a geração de créditos a serem abatidos das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, quando recolhidas pelo regime não cumulativo, pois "não estabeleceu qualquer distinção ou restrição em relação a produtos/mercadorias, apenas resguardou o direito dos contribuintes a manter créditos, em qualquer caso em que tenha havido tributação nas etapas anteriores da cadeia produtiva" (e-STJ fl. 314).

Considera que o acórdão embargado diverge da orientação jurisprudencial da Primeira Turma, como comprovariam o REsp 1.051.634/CE e o REsp 1.740.752/BA, nos quais se decidiu que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 não seria restrito ao REPORTO.

(...)

É o relatório.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

(...)

A embargante aduz que o aresto recorrido divergiu de julgado da Primeira Turma – AgRg no REsp. n. 1.051.634/CE, relatora para acórdão a eminente Ministra Regina Helena Costa. A ementa sintetizou o julgado com o seguinte teor (e-STJ fl. 548):

(...)

Portanto, a divergência interna entre as Turmas que compõem a Primeira Seção está devidamente caracterizada.

Pois bem, passemos à análise da legislação pertinente à matéria.

(...)

Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66, que foi convertida na Lei n. 10.637/2002, ficou estabelecido:

8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do Pis/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária. (Grifos acrescidos).

Importa mencionar que o regime de arrecadação monofásico (art. 149, § 4º, da CF) caracteriza-se por concentrar a tributação em um único contribuinte (importador/produtor) do ciclo econômico, e as pessoas jurídicas não enquadradas nessa condição submetem-se à alíquota 0 (zero). A majoração da alíquota de incidência uma na produção/importação corresponde ao total da carga tributária da cadeia.

Consoante lição de Leandro Paulsen:

(...)

Como é sabido, a não cumulatividade visa impedir o efeito cascata nas hipóteses de tributação plurifásica, evitando-se que a base de cálculo do tributo de cada etapa seja composta pelos tributos pagos nas operações anteriores (“imposto sobre imposto”). Nessa hipótese, a incidência tributária é plúrima e, no caso do PIS e da Cofins, há direito de crédito da exação paga na operação anterior. Ou seja, no tocante à não cumulatividade, é oportuno destacar que o direito ao crédito tem por objetivo evitar a sobreposição das hipóteses de incidência, de modo que, não havendo incidência de tributo na operação anterior, nada há para ser creditado posteriormente.

Na obra intitulada A não-cumulatividade dos tributos, André Mendes Moreira explica o seguinte:

(...)

Portanto, no regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar. 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.

Nesse sentido, a título ilustrativo, julgados do STF:

(...)

1. 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. Precedente: RE 258.470, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 12/5/2000.

(...)

(RE 762892 AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-070 DIVULG 14-04-2015 PUBLIC 15-04-2015).

(...)

2. A sistemática da não cumulatividade pressupõe a existência de operações sequenciais passíveis de tributação, o que não ocorre na importação de produto industrializado em que a operação é única.

(...)

(RE 748710 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/11/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-265 DIVULG 22-11-2017 PUBLIC 23-11-2017).

Por outro lado, algumas vezes, por opção política, o legislador pode optar pela geração ficta de crédito, por exemplo, forma de incentivo a determinados segmentos da economia, como fez o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 para os beneficiários do regime tributário especial denominado REPORTO.

A respeito dos mais diversos benefícios fiscais, a Constituição Federal, no art. 150, § 6º, estabelece que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g".

Ante o cenário normativo vigente, percebe-se que um benefício fiscal estruturado e instituído para um determinado fim ou destinado a contemplar uma parcela específica de contribuintes não pode ser estendido a hipótese diversa daquela estabelecida pelo Poder Legislativo, ressalvada a posterior opção legislativa pela ampliação do seu alcance.

De fato, "o Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais" (ARE 710026 ED, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015).

Em meu entender, na hipótese dos autos, em interpretação histórica dos dispositivos que cuidam da matéria em debate, bem como da leitura do item 8 da Exposição de motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, ficou estabelecido que os contribuintes tributados em regime monofásico estavam excluídos da incidência não cumulativa, conforme já dito alhures.

(...)

Portanto, a meu juízo, a regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico. Quando a quis excepcionar, o legislador ordinário o fez expressamente.

Atento ao que determinam o art. 150, § 6º, da CF/88 e o art. 2º do Decreto-Lei n. 4.657/1942, comungo do entendimento da Segunda Turma desta Corte Superior, segundo o qual o benefício fiscal do 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 observância do princípio da não cumulatividade.

Ao concluir as minhas considerações, pondero que, se tal técnica é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, objetivando o combate à evasão fiscal, fuge, com todo o respeito, da razoabilidade uma interpretação que venha a admitir a possibilidade de creditamento do tributo que termine por neutralizar toda a arrecadação exatamente dos setores mais fortes da economia.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO aos embargos de divergência.

No mesmo sentido, os Embargos de Divergência nos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial - EDv nos EAREsp nº 1.109.354/SP, relator Ministro GURGEL DE FARIA, Órgão Julgador: Primeira Seção, julgamento em 14/04/2021.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Do Pedido de Julgamento em Conjunto

Finalmente, a recorrente pleiteia, ainda que vários processos na qual é parte e tratam do mesmo tema seja julgados em conjunto.

A este respeito, embora não seja possível o julgamento em conjunto dos processos de nº 10875.720722/2012-91, 10875.720485/2012-68, 10875.720486/2012-11, 10875.720721/2012-46, 10875.720725/2012-24, 10875.720726/2012-79 e 10875.720728/2012-68 tendo em vista que os mesmos já foram julgados, **se utilizou as mesmas razões de decidir deles constante.**

Em relação aos processos de nº 10875.720769/2012-54 e 10875.720720/2012-00 estes embora não estejam em bloco, serão julgados na mesma data e pela mesma turma de julgamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não acolher a preliminar de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio