



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729598/2016-18
Recurso De Ofício
Acórdão nº 3402-007.318 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS S/A

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

DERIVADOS DE PETRÓLEO. NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO POR ALÍQUOTA ESPECÍFICA. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

A pessoa jurídica produtora de gasolina, exceto gasolina de aviação, que apurar COFINS pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833/2003, é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nº 10.833/2003, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

MONOFÁSICA. REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO POR ALÍQUOTA ESPECÍFICA. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

A pessoa jurídica produtora de gasolina, exceto gasolina de aviação, que apurar PIS pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637/2002, é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nº 10.637/2002, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula que dava

provimento parcial ao Recurso de Ofício para exonerar da autuação apenas a parcela do direito creditório a ser apurada pela fiscalização e manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Adoto o relatório da Resolução 3402-001.461, com acréscimos posteriores:

Trata o presente processo de autos de infração de PIS e de COFINS referentes aos períodos de apuração 01/2012 a 12/2014 decorrentes de insuficiências de declaração e de recolhimento das contribuições bem como de desconto indevido de créditos.

No que se refere aos valores lançados a título de utilização indevida de créditos, a Fiscalização aduz que a autuada é optante pelo regime especial das contribuições incidentes sobre a venda de combustíveis previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, que faculta a utilização de alíquotas específicas para a apuração e pagamento das contribuições. Nesse sentido, a única dedução prevista para esse tipo de regime seria o valor do PIS e da COFINS importação porventura pago.

Regularmente cientificada, a autuada apresentou sua Impugnação, por meio da qual sustenta, em síntese:

No que se refere aos montantes lançados a título de insuficiência de recolhimento, os valores foram parcelados pela empresa no prazo da impugnação, com a redução de multa autorizada pela lei, apresentando DARF de recolhimento;

No que concerne aos valores lançados a título de utilização indevida de créditos, alega que é sujeita ao lucro real, ao regime não-cumulativo das contribuições e optante pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, e que não haveria impedimento legal para aproveitamento de crédito das contribuições referente às despesas necessárias à industrialização da gasolina no mercado interno;

Que a exegese adotada no auto de infração contraria princípios constitucionais da maior envergadura, tais como a soberania nacional, a livre concorrência, a neutralidade da tributação, valor subjacente à não-

cumulatividade, a isonomia, à não-cumulatividade e ofenderia a soberania nacional;

Por fim, caso não se acolham os fundamentos expostos acima, o que se admite ad argumentandum tantum, forçosa a exclusão, por incidência do art. 112 do CTN, ou, pelo menos, redução a patamares razoáveis da multa aplicada, sob o fundamento de equidade previsto no art. 108, IV, do mesmo diploma.

Por meio do Despacho nº 10/2017, foram solicitados esclarecimentos à unidade de origem a fim de verificar a efetiva utilização pelo contribuinte durante o período de 2012 a 2014 dos saldos iniciais de créditos de R\$277.429,61, registrado na conta 1.1.3.05.006 – PIS a Recuperar, e de R\$1.277.857,50, registrado na conta 1.1.3.05.007 – Cofins a Recuperar, os quais foram considerados indevidos em procedimento de fiscalização realizado no âmbito do processo nº 12448-730.235/2015-44 (fls. 1172/1176).

Em resposta, a autoridade fiscal fez consignar no relatório de fl. 1191 que, de acordo com o livro razão das referidas contas, estes créditos não foram utilizados pelo contribuinte no período fiscalizado e que foram objeto de provisão para perdas em 31/12/2012. Essas provisões foram efetuadas nas contas “1.1.3.05.007.0001 –PROVISAO PARA PERDA DE COFINS A COMPENSAR” e “1.1.3.05.006.00011 - PROVISAO PARA PERDA DE PIS A COMPENSAR” (fls. 1192/1193).

O sujeito passivo tomou ciência do referido relatório (fls. 1198) e apresentou a petição de fls. 1204/1206, por meio da qual pugna pela exclusão dos valores que foram objeto de questionamento na diligência, uma vez que sua conclusão fora no sentido de que tais valores “não foram utilizados pelo contribuinte no período fiscalizado e que foram objeto de provisão para perdas em 31/12/2012”.

Por meio do acórdão nº 12-91.119, de 11 de setembro de 2017 (fls. 1251 a 1278), a 16ª Turma de Julgamento da DRJ Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, julgar procedente a Impugnação para exonerar a totalidade dos valores lançados a título de utilização indevida dos créditos, no montante principal total de R\$ 107.343.489,15, no caso da COFINS, e de R\$ 22.648.031,76, no caso do PIS. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

MATÉRIA INEXISTENTE. LITÍGIO. NÃO INSTAURAÇÃO.

Não se instaura a lide quando o contribuinte se insurge contra atos, fatos ou valores não constantes nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865/2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Desde que não haja limitação em vista da atividade da empresa, a pessoa jurídica produtora de gasolina, exceto gasolina de aviação, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637/2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REGIME ESPECIAL. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

A pessoa jurídica que efetuar a importação e revenda no mercado interno de gasolina, exceto de aviação, na hipótese de estar sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a sua receita bruta auferida no mercado interno pelo regime não-cumulativo é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nº 10.637/2002, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. Com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865/2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Desde que não haja limitação em vista da atividade da empresa, a pessoa jurídica produtora de gasolina, exceto gasolina de aviação, que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833/2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REGIME ESPECIAL. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

A pessoa jurídica que efetuar a importação e revenda no mercado interno de gasolina, exceto de aviação, na hipótese de estar sujeita à apuração da Cofins em relação a sua receita bruta auferida no mercado interno pelo regime não-cumulativo é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nº 10.833/2003, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Tendo em vista que o crédito exonerado foi superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), recorreu-se de ofício a este Conselho, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, e de acordo com o art. 1º, caput, da Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

Em 27 de setembro de 2018, esta turma julgadora converteu o julgamento em diligência para a adoção das seguintes providências, por parte da autoridade preparadora (Resolução 3402-001.461):

- (i) apresentar um demonstrativo individualizado para cada despesa/custo objeto de glosa no lançamento efetuado;
- (ii) intimar a recorrente para que esta apresente um Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados (apenas os insumos

objeto do litígio) dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos insumos e sua descrição funcional dentro do processo produtivo;

(iii) intimar a recorrente para que esta esclareça e comprove, em relação aos dispêndios com frete:

a. se foram suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da contribuição;

b. se os gastos se referem a itens produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

c. se os gastos se referem a operação de revenda, e se esses produtos foram adquiridos para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos;

(iv) intimar a recorrente para que esta esclareça e comprove, em relação aos dispêndios com armazenagem:

a. se os gastos se referem a bens disponíveis para venda;

b. se os gastos se referem a itens produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica;

c. se os gastos se referem a itens adquiridos para revenda, e se a armazenagem se refere a mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária; ou a produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição.

A unidade de origem apresentou seu Relatório Fiscal (fls. 1430 a 1431), e anexou os arquivos não pagináveis “Demonstrativo Individualizado do Crédito” com o razão das contas 1.1.3.05.007.00007 - COFINS S/INsumos, 1.1.3.05.007.00009 - COFINS S/OUTROS, 1.1.3.05.007.00004 - COFINS A COMPENSAR S/FRETE, 1.1.3.05.006.00008 - PIS S/INsumos, 1.1.3.05.006.00010 - PIS S/OUTROS e 1.1.3.05.006.00005 - PIS A COMPENSAR S/FRETE.

Devidamente cientificada do resultado da diligência fiscal, a Recorrida apresentou sua manifestação sobre o Relatório da Diligência Fiscal (fls. 1438 a 1445) e cópia do Laudo Técnico (fls. 1446 a 1476).

O processo foi novamente encaminhado ao CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

Conforme relatado, trata-se de recurso de ofício pela exoneração de crédito tributário em montante superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, e de acordo com o art. 1º, *caput*, da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017. Conheço do recurso tendo em vista que o valor exonerado supera o importe de alçada.

A questão trazida a julgamento refere-se à possibilidade do contribuinte, à época produtora dos principais derivados do petróleo, como gasolina tipo A comum, óleo combustível e solventes especiais, em se creditar dos dispêndios relativos às despesas necessárias à industrialização dos produtos no mercado interno. Conforme se extrai do Relatório Fiscal à fl.39, os valores glosados referiam-se a dispêndios classificados como insumos, frete, energia, armazenamento e outras despesas.

O julgador *a quo* entendeu que seria indevido o lançamento nas partes em que o fundamento fosse a impossibilidade de apuração, por pessoa jurídica sujeita à incidência monofásica das contribuições e optante pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, de créditos da não cumulatividade em relação à aquisição de produtos destinados à fabricação de gasolina e demais combustíveis ali constantes. Logicamente, excetuou a apuração de crédito em relação à aquisição para revenda de gasolina, por expressa previsão existente nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I, das Leis 10.637 e 10.833.

A decisão recorrida é bastante clara quanto à possibilidade da recorrente em apurar créditos da não cumulatividade, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos, negando-se provimento ao recurso de ofício. Nesse sentido, aderimos integralmente ao acórdão *a quo*, reproduzindo as suas razões, que tomamos como fundamento de nosso voto:

“Dos créditos descontados indevidamente – créditos do período

No que se refere a essa parcela do lançamento, versa o litígio sobre a diferença de interpretação entre a autoridade lançadora e a Impugnante acerca da possibilidade de apuração de créditos na aquisição de insumos e em relação às demais hipóteses da não cumulatividade - com exceção da aquisição para revenda - pela pessoa jurídica produtora de gasolina e suas correntes que seja optante pelo regime especial de apuração e pagamento das contribuições previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004.

Com efeito, de um lado, a autoridade fiscal entende ser indevida a utilização de créditos pela autuada, uma vez que a mesma é optante pelo regime especial das contribuições incidentes sobre a venda de combustíveis previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, que faculta a utilização de alíquotas específicas para a apuração e pagamento das contribuições. Segundo a autoridade fiscal, há vedação na legislação que dispõe sobre o regime especial à apuração de créditos por seus optantes.

Nesse sentido, a única dedução prevista para esse tipo de regime seria o valor do Pis e do Cofins importação porventura pago. Ampara seu entendimento nas disposições contidas nos art. 8º, § 8º, e 17, II, da Lei nº 10.865/2004, abaixo transcritos:

Art. 8º (...)

§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

(...)

II - do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura; (...)

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em: (...)

De outro lado, a Impugnante sustenta que, embora a lei instituidora do regime especial não seja expressa quanto ao creditamento pelas despesas necessárias à industrialização dos mesmos produtos no mercado interno, fato é que o segmento não está excluído da não-cumulatividade pelos art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº 10.833/2003.

Aduz também que os art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não fazem nenhuma restrição à tomada de tais créditos e que a única vedação para o setor ali existente refere-se ao creditamento pela aquisição no mercado interno, para revenda, de gasolina e outros derivados do petróleo, nos termos da alínea b do inciso I do art. 3º, que faz menção ao § 1º do art. 2º de ambos os diplomas, sendo pertinentes para a Impugnante apenas os incisos I, VI e X.

Argumenta também que a interpretação a contrario sensu dos art. 8º e 17, II, da Lei nº 10.865/2004 é forçada, uma vez que apenas estabelecem que o importador terá créditos para compensar no âmbito do regime especial e, em nenhum momento, afirma-se que esta é a única hipótese de creditamento ou veda tal possibilidade em outras situações.

Entende a Impugnante que, se está sujeita à apuração não-cumulativa das contribuições, o que se deve buscar são regras que vedem o seu creditamento, e não que o permitam de forma expressa, pois a presunção milita em seu favor. E tal proibição não existiria para os créditos que foram apropriados e objeto de atuação.

Assinala, ademais, que a assimilação do regime especial a um caso de cumulatividade é incompatível com o texto expresso da Lei nº 10.865/2004, que admite de forma textual o crédito do importador. Nesse sentido, seria incompatível estar sob a sistemática da cumulatividade para as receitas com vendas de gasolina e ter direito a crédito sobre importações.

Por fim, defende que a exegese adotada no auto de infração contraria princípios constitucionais da maior envergadura, tais como a soberania nacional, a livre concorrência, a neutralidade da tributação, valor subjacente à não-cumulatividade, e a isonomia.

Para dirimir a questão apresentada, é interessante traçar brevemente o marco diferenciador entre os regimes de substituição tributária e o de incidência monofásica. No regime de substituição tributária, o substituto eleito pela lei irá sempre recolher o seu próprio tributo na condição de contribuinte e o tributo devido pelo substituído, agora na condição de substituto responsável. Note-se que o regime em questão opera, em tese, no âmbito do recolhimento do tributo devido, mantendo-se, assim, a priori, a incidência nas operações subsequentes ou antecedentes, a depender do modelo eleito pela legislação tributária.

Por sua vez, o regime monofásico opera no campo da incidência, fazendo com que a tributação seja concentrada em apenas uma etapa na cadeia do produto. Nesse caso, a pessoa eleita pela lei como sujeita ao regime monofásico deve recolher os tributos (normalmente à alíquota majorada) em seu nome próprio e por conta própria, na condição de contribuinte, não havendo que se falar em recolhimento de tributos devidos por terceiros. Assim, nas demais operações (antecedentes ou subsequentes), não haveria que se falar em incidência do tributo sujeito a tal regime, dado que fora recolhido em alíquota majorada justamente com o fim de promover os ajustes financeiros decorrentes da implementação do regime.

A menção à incidência monofásica se dava na redação original do art. 1º, § 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003 - cujo teor era reproduzido pela Lei nº 10.637/2002 -, que assim dispunha:

§ 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 no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição; (...)

A despeito de ter aparecido na norma o termo “incidência monofásica”, a norma em questão faz referência a regime também conhecido como “incidência concentrada”, termo utilizado inclusive pela Receita Federal do Brasil em algumas de suas manifestações, a título de exemplo a Solução de Consulta SRRF08 nº 15/2008, regime o qual contém pequenas diferenças em relação ao regime monofásico propriamente dito, que serão elucidadas ao longo desse voto.

Assim, no que se refere à matéria tratada nos autos, a redação original do art. 4º da Lei nº 9.718/1998 estabeleceu a sistemática da substituição tributária das contribuições incidentes sobre as vendas de combustíveis derivados de petróleo. Na situação, as refinarias seriam as substitutas responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas.

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.

Com o advento da Lei nº 9.990/2000, que alterou o referido art. 4º, a sujeição passiva das refinarias de petróleo sofreu algumas alterações. Na situação anterior, eram substitutas, responsáveis pelo recolhimento dos tributos devidos pelos distribuidores e comerciantes varejistas. Com a alteração legislativa, passaram a recolher as contribuições em seu nome, como contribuintes diretos, com alíquota majorada. Já os distribuidores e varejistas foram desonerados da cadeia, mas ainda assim continuam na condição de contribuintes, visto que a desoneração foi operada por meio de redução a zero das alíquotas das contribuições, nos termos do art. 42 da MP nº 2158-35/2001. Seguem normas transcritas:

Lei nº 9.718/1998

(...)

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 pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:(Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000) (...)

MP nº 2158-35/2001

(...)

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; (...)

O regime de incidência previsto na Lei nº 9.990/2000 foi o primeiro regime que pôde receber a alcunha de “monofásico”, sendo evidente a diferença entre o antigo regime, da substituição, e o então instaurado. Na substituição tributária prevista pela redação original da Lei nº 9.718/1998, o fato gerador presumido tinha a sua ocorrência precipitada, de sorte que os tributos devidos pelas etapas subsequentes eram apurados e recolhidos de uma só vez pelas refinarias, mas não totalmente em seu nome.

Na ocasião, previa o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.718/1998, em sua redação original, que a contribuição seria calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por um fator de número quatro com objetivo de inserir uma margem de valor adicionado.

Já no regime previsto pela Lei nº 9.990/1998, não há o que se falar em antecipação do fato gerador decorrente da presunção de sua realização e sim da utilização de alíquotas majoradas a serem impostas às refinarias de petróleo, as quais, na condição de contribuintes, passariam a recolher um montante maior para compensação financeira da desoneração das etapas subsequentes, que passaram a ser beneficiadas com a alíquota zero prevista pelo art. 42 da MP nº 2158-35/2001.

Este mesmo regime de tributação concentrada das contribuições foi adotado para os medicamentos (Lei nº 10.147/2000), os veículos e autopeças (Lei nº 10.485/2002), o álcool, inclusive para fins carburantes (Lei nº 11.727/2008), etc.

Nos termos das legislações supracitadas, o fabricante ou o importador das mercadorias lá relacionadas se sujeitam a alíquota majorada das contribuições, enquanto os distribuidores, atacadistas e varejistas ficam sujeitos à alíquota zero. E aqui é importante que se frise o fato de que, embora beneficiados pela redução a zero de alíquota, os distribuidores, atacadistas e varejistas ainda sofrem a incidência da contribuições.

Como decorrência, a apuração das contribuições pela sistemática prescrita nas leis supracitadas - importando para nós, em particular, a Lei nº 9.718/1998 alterada pela Lei nº 9.990/2000, e a MP nº 2158-35/2001 (art. 42) - na verdade não é monofásica, uma vez que não há uma única incidência das contribuições na cadeia dos produtos. O que há de fato é uma cadeia plurifásica, cuja tributação é concentrada em apenas uma etapa e reduzida ao mínimo (a zero) nas demais fases da cadeia.

Note-se que a situação apontada acima é diferente daquela prevista, por exemplo, para o querosene de avião e para o biodiesel. Com efeito, dispõe o art. 2º da Lei nº 10.560/2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, que a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, relativamente à receita bruta decorrente da venda de querosene de aviação, incidirá uma única vez, nas vendas realizadas pelo produtor ou importador, às alíquotas de 5% (cinco por cento) e 23,2% (vinte e três inteiros e dois décimos por cento), respectivamente.

Nesse mesmo sentido, dispõe o art. 3º da Lei nº 11.116/2005 que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidirão, uma única vez, sobre a receita bruta auferida, pelo produtor ou importador, com a venda de biodiesel, às alíquotas de 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente.

Com o advento das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as contribuições passaram a ser exigidas em regime não cumulativo para os contribuintes não excluídos de tal sistemática, os quais poderiam descontar das contribuições devidas créditos calculados em relação às operações autorizadas pelas aludidas leis.

A princípio, as receitas decorrentes das vendas dos produtos sujeitos à incidência “monofásica” ou “concentrada”, assim como as sujeitas à substituição tributária (nesse caso, ainda vigente), foram excluídas da sistemática não cumulativa das contribuições, nos termos das redações originais dos art. 1º e 8º da Lei nº 10.637/2002 e dos art. 1º e 10 da Lei nº 10.833/2003.

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º (...)

§ 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 no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

(...)

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;

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep; (...)

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º

§ 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;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS; (...)

Com a edição da Lei nº 10.865/2004, os art. 1º, § 3º, IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, foram alterados para fazer constar no regime não cumulativo as receitas obtidas com a incidência “concentrada”, reguladas pelas Leis nº 9.990/2000, nº 10.147/2000, nº 10.485/2002, e nº 10.560/2002, ou em outras normas que contenham tal regramento, passando a constar apenas o álcool para fins carburantes, que continuou excluído da não cumulatividade.

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º (...)

§ 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 no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

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

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º

§ 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;

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

Vale destacar que os art. 8º, VII, a, da Lei nº 10.637/2002, e 10, VII, a, da Lei nº 10.833/2003, permaneceram inalterados, o que veio a respaldar o fato de que, naquela ocasião, somente as receitas com vendas de álcool para fins carburantes é que permaneciam no regime cumulativo das contribuições.

Ressalta-se também que, posteriormente, os incisos IV do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram revogados pelo art. 42, III, c e d, da Lei nº 11.727/2008, de modo a trazer o álcool para fins carburantes para o regime não cumulativo. Ademais, as aludidas normas também promoveram a revogação das normas constantes no art. 8º, VII, a, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 10, VII, a, da Lei nº 10.833/2003, que expressamente excluía da não cumulatividade as receitas com as vendas de álcool para fins carburantes (e anteriormente previam a exclusão para venda de gasolina e suas correntes).

Art. 42. Ficam revogados:

III – a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei: (...)

c) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

d) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; (...)

Não custa salientar que o sistema de tributação “monofásica” não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições. Com a entrada em vigor da Lei nº 10.865/2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica estiver vinculada.

Isso porque o art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 prevêem situações nas quais a pessoa jurídica (incisos I a V) ou apenas as suas receitas (demais incisos) devem permanecer no regime cumulativo. Note-se que na primeira situação o vínculo com a cumulatividade é de caráter subjetivo, inerente às qualidades da pessoa jurídica. No segundo caso, o vínculo é de caráter objetivo, relacionado à natureza de suas receitas, devendo a pessoa jurídica que obtém receitas sujeitas a diferentes regimes socorrer-se do rateio previsto pelos §§ 7º a 9º do art. 3º das aludidas normas.

Assim, desde que não haja limitação decorrente da atividade exercida pela empresa, a uma pessoa jurídica que realize a venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida pelos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (vedação a qual será abordada a frente), é permitido o desconto de créditos de que trata os demais

incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos ali estabelecidos.

Esse entendimento foi manifestado pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) por meio da Solução de Consulta nº 218/2014, abaixo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

A receita da venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 1,65%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. COMERCIANTE VAREJISTA. *O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica.*

Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

A receita de venda de gás natural veicular (GNV) não sofre incidência monofásica da contribuição. Sujeita-se às regras da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicadas aos bens em geral, a depender do regime a que esteja submetida a pessoa jurídica. No caso de pessoa jurídica tributada em regime não cumulativo, as receitas de venda desse produto sofrem incidência da contribuição à alíquota de 7,6%, com a possibilidade de desconto dos créditos admitidos pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, I e Lei nº 10.238, de 2003, art. 3º.

Vale dizer que as normas previstas no art. 2º, § 1º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que determinam a utilização das alíquotas previstas na Lei nº 9.718/1998 na venda de gasolina, apenas fixam a alíquota diferenciada (majorada justamente para efeitos da incidência concentrada), mas não direcionam seus destinatários para o regime cumulativo (sequer em relação às receitas relacionadas às vendas de gasolina), o que somente seria feito (como já foi no passado) pelos supramencionados art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

Veja-se que o art. 11 da Lei nº 10.637/2002 e o art. 12 da Lei nº 10.833/2003 contêm as normas que regulam o cálculo de crédito a ser apurado por aqueles contribuintes que, com o advento da apuração não cumulativa, se enquadrariam no novo regime e, assim, poderiam apurar crédito presumido sobre seus estoques de abertura. Nesse sentido, a Lei nº 10.865/2004 – que promoveu as alterações legislativas que são objeto do presente litígio – inseriu nos aludidos dispositivos respectivamente os §§ 5º e 7º, abaixo transcritos:

Lei nº 10.637/2002 - Art. 11 (...)

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7º a 9º do art. 3º desta Lei, destinados à fabricação 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 outros submetidos à incidência monofásica da contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

Lei nº 10.833/2003- Art. 12 (...)

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos estoques de produtos que não geraram crédito na aquisição, em decorrência do disposto nos §§ 7º a 9º do art. 3º desta Lei, destinados à fabricação 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 outros submetidos à incidência monofásica da contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Os §§ 7º a 9º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 contêm as normas que regulam o rateio proporcional a ser aplicado no caso de parte das receitas estar sujeita ao regime cumulativo das contribuições e parte sujeita ao regime não cumulativo. Portanto, infere-se das disposições supra que os estoques de produtos destinados à fabricação dos produtos de que trata a Lei nº 9.990/2000 (combustíveis) bem como de quaisquer outros sujeitos à

incidência “monofásica” (concentrada) também geram direito a crédito das contribuições.

Desta forma, com a edição da Lei nº 10.865/2004 (e, posteriormente, para o caso do álcool para fins carburantes, a Lei nº 11.727/2008), os contribuintes sujeitos ao regime “monofásico” passaram a se sujeitar à incidência não cumulativa das contribuições (desde que não incidente qualquer outra hipótese de exclusão da não cumulatividade, como aquelas de natureza subjetiva), podendo apurar créditos em relação às hipóteses previstas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Vale ressaltar que, por força da vedação contida no art. 3º, I, b, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não podem ser apurados créditos em relação à aquisição, para revenda, dos produtos elencados no § 1º do art. 2º das referidas normas, dentre os quais se encontram a gasolina e suas correntes (exceto de aviação), o óleo diesel e suas correntes, o GLP e o gás natural.

Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (idêntico teor)

Art. 2º (...)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (...)

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) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (...)

Assim, em suma, o contribuinte que estiver inserido no regime não cumulativo, mesmo que sujeito à incidência “concentrada” das contribuições, como é o caso do produtor de gasolina (art. 4º da Lei nº 9.718/1998 c/c o art. 42 da MP nº 2158-35/2001), pode apurar os demais créditos da não cumulatividade constantes no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, atendidos, é claro, os requisitos ali previstos para seu aproveitamento, sendo, todavia, vedada, por expressa previsão existente nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I, das referidas normas, a apuração de crédito em relação à aquisição para revenda de gasolina.

Ocorre que a autoridade fiscal entende que o fato de a contribuinte ser optante pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, que faculta a utilização de alíquotas específicas para a apuração e pagamento das

contribuições nas vendas de gasolina e suas correntes, exceto aviação, óleo diesel e suas correntes, GLP e querosene de avião, faz com que lhe seja vedado o cálculo de créditos da não cumulatividade em relação às operações vinculadas às receitas obtidas com a venda dos referidos produtos.

Só que, de fato, não há na legislação nenhuma vedação à apuração de créditos da não cumulatividade para as pessoas jurídicas optantes pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004 e que estão sujeitas, por consequência, à tributação concentrada em relação aos produtos ali contemplados. O referido regime especial apenas altera, por opção do contribuinte, o tipo de alíquota incidente sobre as vendas dos combustíveis lá relacionados de ad valorem para específica, sem surtir efeitos no direito creditório do contribuinte.

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;

III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), por metro cúbico de querosene de aviação.

§ 1º A opção prevista neste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretratável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 2º Excepcionalmente para o ano-calendário de 2004, a opção poderá ser exercida até o último dia útil do mês de maio, produzindo efeitos, de forma irretratável, a partir do dia 1º de maio.

§ 3º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 1º e 2º deste artigo, a Secretaria da Receita Federal divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.

§ 4º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de outubro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente.

§ 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo. (...)

Consta na Exposição de Motivos da MP nº 164/2004, que veio a ser convertida na Lei nº 10.865/2004, que a referida norma buscava evitar a evasão fiscal e regular o mercado de combustível e isso se daria com a alteração da alíquota ad valorem das contribuições incidentes sobre a receita bruta de venda dos combustíveis nela constantes (no caso dos contribuintes não optantes pelo regime especial), bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.

10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota ad valorem da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.

A lógica do entendimento manifestado nesse voto é corroborada pelas disposições contidas na IN SRF nº 594/2005, que dispõe sobre a incidência do Pis/Pasep, da Cofins, do Pis/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre as operações de comercialização no mercado interno e sobre a importação dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990/2000, nº 10.147/2000, nº 10.485/2002, nº 10.560/2002 e nº 11.116/2005.

O art 1º da IN SRF nº 594/2005 estabelece seu âmbito de aplicação:

*Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o **PIS/Pasep**, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (**Cofins**), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o **PIS/Pasep-Importação**) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (**Cofins-Importação**) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:*

I - gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - óleo diesel e suas correntes;

III - gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo ou de gás natural;

IV - querosene de aviação;

V - biodiesel;

VI - álcool hidratado para fins carburantes; (...)

O art. 9º da referida norma fixa a alíquota das contribuições. Já o art. 10 fixa as alíquotas específicas para o caso dos optantes pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004:

Art. 9º A determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos de que tratam os incisos I a V do art. 1º, quando auferida:

I - por produtor ou por importador, será efetuada mediante a aplicação das alíquotas de:

[...]

II - por distribuidor ou comerciante varejista, será efetuada mediante a aplicação da alíquota de 0% (zero por cento), no caso dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "c" do inciso I. (...)

Art. 10. O produtor e o importador dos produtos mencionados nos incisos I a V do art. 10, optantes pelos regimes especiais de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, e o art. 4º da Lei nº 11.116, de 2005, sujeitam-se à apuração dessas contribuições mediante a aplicação, respectivamente, das seguintes alíquotas:

[...]

O art. 26 trata dos créditos a descontar na apuração das contribuições decorrentes de aquisições no mercado interno.

Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a:

I - aquisições de bens e serviços efetuadas no mês, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º, no caso de pessoa jurídica fabricante desses produtos;

II - aquisição dos produtos relacionados no art. 1º para serem utilizados como insumos na produção de bens ou prestação de serviços, no caso das pessoas jurídicas em geral;

III - despesas e custos incorridos no mês, pelo fabricante dos produtos relacionados no art. 1º, com:

a) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (...)

§ 3º Os créditos de que trata este artigo serão determinados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor das aquisições de bens e serviços e das despesas e custos de que tratam os incisos I, II e III do caput deste artigo.

§ 4º O direito aos créditos de que trata este artigo aplica-se a partir do mês em que se iniciar o regime de não-cumulatividade dessas contribuições, em relação:

I - aos bens e aos serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

II - aos custos e às despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

§ 5º Não gera direito a créditos o valor:

I - de mão-de-obra pago a pessoa física;

II - de aquisições de bens ou serviços não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota de 0% (zero por cento);

III - de aquisições de bens ou serviços efetuadas com isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota de 0% (zero por cento), isentos ou não alcançados pela incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

IV - da aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art. 1º, ressalvado o disposto no art. 27. (...)

Note-se que o art. 26, I, da IN SRF nº 594/2005 expressamente prevê a possibilidade de apuração de créditos a descontar do valor das contribuições relativos a aquisições de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º (em que constam a gasolina, exceto de aviação, e demais combustíveis), no caso de pessoa jurídica fabricante desses produtos. O inciso III da mesma norma viabiliza a apuração dos demais créditos da não cumulatividade para essas pessoas jurídicas.

Ademais não consta nos parágrafos do art. 26, em especial o § 5º, qualquer tipo de vedação à apuração de créditos pela pessoa jurídica optante pelo regime especial do art. 23 da Lei nº 10.865/2004, constando, inclusive, como única hipótese distinta daquelas previstas para as pessoas jurídicas em geral, apenas a aquisição no mercado interno, para revenda, dos produtos relacionados no art. 1º (em que constam a gasolina, exceto de aviação, e demais combustíveis).

Na Solução de Consulta SRRF08 nº 59/2008 manifesta-se entendimento segundo o qual a pessoa jurídica que efetuar a importação e revenda no mercado interno de querosene de aviação (cujo regime especial é o mesmo que o aqui tratado), na hipótese de estar sujeita à apuração das contribuições em relação a sua receita bruta auferida no mercado interno pelo regime não-cumulativo é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

OPERAÇÕES COM QUEROSENE DE AVIAÇÃO. PESSOA JURÍDICA QUE REALIZA A IMPORTAÇÃO E POSTERIOR REVENDA DO PRODUTO NO MERCADO INTERNO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

As pessoas jurídicas que realizam a importação de querosene de aviação estão sujeitas à incidência da contribuição para o PIS/Pasep-Importação, de que trata o art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, quando da entrada do produto no território nacional, conforme os arts. 3º, inciso I, e 4º da mesma lei. A contribuição é devida na importação, em qualquer hipótese, pelo valor fixado por unidade de quantidade de produto importado, conforme a alíquota específica estabelecida no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, consideradas as reduções determinadas pelo Poder Executivo de acordo com o previsto do parágrafo 5º desse

dispositivo. Essa forma de incidência da contribuição na importação independe de o contribuinte - importador - ter efetuado a opção pelo regime especial de tributação previsto no referido art. 23 para cálculo da Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre sua receita bruta obtida com a venda de querosene de aviação no mercado interno.

Se o importador de querosene de aviação estiver sujeito à apuração da contribuição para o PIS/Pasep nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, sujeito ao regime não-cumulativo, terá direito a creditar-se da contribuição paga na importação do produto, calculada de acordo com o art. 8º, parágrafo 8º, da Lei nº 10.865, de 2004.

Na revenda no mercado interno do querosene de aviação importado incidirá a contribuição para o PIS/Pasep sobre a respectiva receita bruta obtida pelo importador do produto, conforme o art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004. Ou seja, a incidência dar-se-á com a alíquota diferenciada, majorada, prevista no referido artigo, independentemente de o importador estar sujeito ao regime não-cumulativo ou cumulativo de apuração.

Alternativamente à incidência pela alíquota estabelecida no art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, o importador poderá optar pelo regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/Pasep previsto no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, mediante a aplicação de alíquota específica, fixada em reais, por unidade de quantidade de produto vendido. Essa forma de tributação, no caso de incidência sobre a receita bruta de vendas no mercado interno, dependerá, necessariamente, de a pessoa jurídica efetuar a pertinente opção pelo regime, de acordo com a disciplina estabelecida nos atos administrativos de regência vigentes.

À pessoa jurídica que efetuar a importação e revenda no mercado interno de querosene de aviação, na hipótese de estar sujeita à apuração da contribuição para o PIS/Pasep em relação a sua receita bruta auferida no mercado interno pelo regime não-cumulativo é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nºs 10.637, de 2002, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, art. 8º, parágrafo 8º; art. 15, parágrafo 8º e inciso II; art. 17, inciso II e parágrafos 5º e 8º; e art. 23; Lei nº 10.560, de 2002, art.2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

OPERAÇÕES COM QUEROSENE DE AVIAÇÃO. PESSOA JURÍDICA QUE REALIZA A IMPORTAÇÃO E POSTERIOR REVENDA DO PRODUTO NO MERCADO INTERNO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

As pessoas jurídicas que realizam a importação de querosene de aviação estão sujeitas à incidência da Cofins-Importação, de que trata o art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, quando da entrada do produto no território nacional, conforme os arts. 3º, inciso I, e 4º da mesma lei. A contribuição é devida na importação, em qualquer hipótese, pelo valor fixado por unidade de quantidade de produto importado, conforme a alíquota específica estabelecida no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, consideradas as reduções determinadas pelo Poder Executivo de acordo com o previsto do parágrafo 5º desse dispositivo. Essa forma de

incidência da contribuição na importação independe de o contribuinte - importador - ter efetuado a opção pelo regime especial de tributação previsto no referido art. 23 para cálculo da Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre sua receita bruta obtida com a venda de querosene de aviação no mercado interno.

Se o importador de querosene de aviação estiver sujeito à apuração da Cofins nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ou seja, sujeito ao regime não-cumulativo, terá direito a creditar-se da contribuição paga na importação calculada de acordo com o art. 8º, parágrafo 8º, da Lei nº 10.865, de 2004. .

Na venda no mercado interno do querosene de aviação importado incidirá a Cofins sobre a respectiva receita bruta obtida pelo importador do produto, conforme o art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004. Ou seja, a incidência dar-se-á com a alíquota diferenciada, majorada, prevista no referido artigo, independentemente de o importador estar sujeito ao regime não-cumulativo ou cumulativo de apuração.

Alternativamente à incidência pela alíquota estabelecida no art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, o importador poderá optar pelo regime especial de apuração e pagamento da Cofins previsto no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, mediante a aplicação de alíquota específica, fixada em reais, por unidade de quantidade de produto vendido. Essa forma de tributação, no caso de incidência sobre a receita bruta de vendas no mercado interno, dependerá, necessariamente, de a pessoa jurídica efetuar a pertinente opção pelo regime, de acordo com a disciplina estabelecida nos atos administrativos de regência vigentes.

À pessoa jurídica que efetuar a importação e revenda no mercado interno de querosene de aviação, na hipótese de estar sujeita à apuração da Cofins em relação a sua receita bruta auferida no mercado interno pelo regime não-cumulativo é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, art. 8º, parágrafo 8º; art. 15, parágrafo 8º e inciso II; art. 17, inciso II e parágrafos 5º e 8º; e art. 23; Lei nº 10.560, de 2002, art.2º.

Nesse sentido, entendendo ser indevido o lançamento nas partes em que o fundamento for a impossibilidade de apuração, por pessoa jurídica sujeita à incidência “monofásica” das contribuições, optante pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, de créditos da não cumulatividade em relação à aquisição de produtos destinados à fabricação de gasolina e demais combustíveis ali constantes. “

Em 27 de setembro de 2018, esta turma julgadora converteu o julgamento em diligência para confirmar a adequação dos valores creditados pela recorrida ao disposto na legislação de regência.

Em resposta, a unidade de origem elaborou o Relatório Fiscal (fls. 1430 a 1431), com as seguintes informações e demonstrativos anexos:

Com relação ao item (i) juntamos os arquivos não pagináveis “Demonstrativo Individualizado do Crédito” com o razão das contas 1.1.3.05.007.00007 - COFINS S/INSUMOS, 1.1.3.05.007.00009 - COFINS S/OUTROS, 1.1.3.05.007.00004 - COFINS A COMPENSAR S/FRETE, 1.1.3.05.006.00008 - PIS S/INSUMOS, 1.1.3.05.006.00010 - PIS S/OUTROS e 1.1.3.05.006.00005 - PIS A COMPENSAR S/FRETE, a partir do qual se pode verificar todos os créditos de PIS e Cofins contabilizados pelo contribuinte.

[...]

Com relação ao item (ii) a empresa apresentou o documento “Laudo Técnico” anexado ao processo.

Com relação ao item (iii) a empresa apresentou planilha relacionando todas as despesas com frete no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014 (anexada ao processo) e mais de 8.000 arquivos relativos aos documentos fiscais correspondentes às despesas com frete. Informou que tais despesas foram suportadas pela própria empresa, parte no transporte de insumos adquiridos, parte no transporte dos produtos pela própria empresa, não havendo despesas relativas a qualquer revenda.

[...]

Com relação ao item (iv) a empresa apresentou planilha relacionando as Notas Fiscais correspondentes a cada despesa com armazenagem e os arquivos com as respectivas Notas Fiscais. Tais documentos estão no arquivo não paginável “Armazenagem”. O contribuinte informou ainda que toda a despesa de armazenagem estava relacionada à aquisição de seus insumos aplicados na própria produção, não havendo gastos de armazenagem na venda de seus produtos ou mesmo com produtos adquiridos para revenda.

A Recorrida anexou o Laudo Técnico (fls. 1446 a 1476), o qual comprova que os produtos adquiridos pela empresa e objeto da autuação fiscal em análise correspondem a condensados de petróleo, naftas, refinados, gás liquefeito de petróleo, aromáticos, xileno, álcool anidro e petróleo tratado, que são matérias-primas indispensáveis ao processo de refino do produto comercializado por ela.

Desta forma, foi comprovado que tais itens se enquadram no conceito de insumo, sendo relevantes e essenciais para o processo produtivo, e geram créditos das contribuições.

Portanto, o resultado da diligência fiscal corroborou a alegação da recorrida de seu direito a crédito das contribuições, sendo indevidas as glosas efetuadas.

Dessa forma, para aquele contribuinte que estiver inserido no regime não cumulativo, mesmo que sujeito à incidência concentrada/monofásica das contribuições, como é o caso do produtor de gasolina, ainda que optante pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei 10.865/2004, é permitido apurar os demais créditos da não cumulatividade constantes no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, desde que atendidos os requisitos ali previstos para seu aproveitamento, sendo, todavia, vedada, por expressa previsão existente nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I, das referidas normas, a apuração de crédito em relação à aquisição para revenda de gasolina.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes

Declaração de Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

Na sessão de julgamento divergi parcialmente do voto do Ilustre Conselheiro Relator e, em que pese tenha sido vencida na votação, apresento abaixo minhas razões de decidir.

Inicialmente é de se ressaltar que não se discorda da afirmação, repetidas vezes pronunciada pelos julgadores do CARF, de que, na hipótese de lançamento, incumbe à fiscalização demonstrar a incidência tributária ou o cometimento de infração, enquanto que, nos casos de pedidos do contribuinte de reconhecimento de direito creditório, o ônus da prova se inverte ao contribuinte, a quem cabe a comprovação do cabimento do seu pleito.

Afinal, a legislação processual é regida pela máxima de que quem alega é que deve provar, conforme orientação dada pelo art. 373, I e II do CPC/15 (art. 333, I e II do CPC/73):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Nessa linha, no âmbito administrativo, na parte final do *caput* do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 há determinação de que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”; bem como, no art. 36 da Lei nº 9.784/99, há disposição no sentido de que “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”.

Contudo, em se tratando de auto de infração decorrente de glosas de créditos, a matéria comporta algum detalhamento. Nessa situação, a exigência tributária é sempre relativa ao débito do tributo que não pode ser quitado pelo crédito alegado pelo contribuinte ou utilizado na sua escrita fiscal.

Dessa forma, o que precisa ser demonstrado pela fiscalização no auto de infração é que há um crédito tributário (débito do contribuinte) que não foi extinto, no caso, pela dedução ou compensação com o direito creditório que o contribuinte entende possuir. De

Fl. 25 do Acórdão n.º 3402-007.318 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.729598/2016-18

outra parte, se no curso do processo administrativo fiscal o contribuinte consegue comprovar integralmente ou parcialmente o seu direito creditório, cabe a exoneração integral ou parcial da parcela correspondente do lançamento.

No presente caso concreto, entendeu a fiscalização autuante que seriam indevidos os créditos utilizados pelo contribuinte, sob o entendimento de que ela era optante pelo regime especial das contribuições incidentes sobre a venda de combustíveis previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, que faculta a utilização de alíquotas específicas para a apuração e pagamento das contribuições. Divergindo desse posicionamento, a DRJ e este Colegiado, inclusive esta Conselheira, entendem que:

(...) desde que não haja limitação decorrente da atividade exercida pela empresa, a uma pessoa jurídica que realize a venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida pelos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (vedação a qual será abordada a frente), é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos ali estabelecidos.

Com efeito, afastando-se o óbice colocado pela fiscalização à fruição do direito creditório alegado pela contribuinte, caberia então analisar efetivamente se há algum direito creditório a ser reconhecido e, sendo o caso, proceder à correspondente exoneração do crédito tributário. Como neste processo, não houve a análise do direito creditório por parte do Fisco em face da documentação apresentada pelo contribuinte na diligência, caberia, então, a exoneração do lançamento pelo Colegiado da parcela a ser apurada posteriormente pela Unidade de Origem pelo quantitativo do direito creditório efetivamente reconhecido pela autoridade administrativa.

Entendo que não há nisso qualquer alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN, mas a consequência natural do julgamento da impugnação do contribuinte.

Com efeito, somente pode ser exonerada da autuação a parcela do crédito tributário que pode **comprovadamente** ser quitada pelos créditos alegados pelo contribuinte, que precisam ainda ser analisados pela autoridade competente ou pelo julgador administrativo. Diante da ausência de tal providência no presente processo, não há outra alternativa que, em decisão ilíquida, dar provimento parcial ao recurso de ofício para **exonerar do lançamento apenas a parcela do direito creditório que será ainda analisado e deferido pela Unidade de Origem**.

A exoneração parcial ou integral do crédito tributário pelo julgador administrativo, diante da análise dos elementos modificativos ou extintivos apresentados pela interessada no decorrer do processo administrativo fiscal, encontra fundamento na prerrogativa, dada ao julgador pelo art. 145, I do CTN, de alterar o lançamento em face de defesa administrativa oferecida pelo sujeito passivo, mas tal exoneração deverá também observar o princípio da legalidade e da verdade material. Melhor dizendo, no caso específico, o débito do contribuinte somente pode ser extinto quando haja a correspondente quitação pelo crédito devidamente reconhecido pela autoridade competente.

Se o motivo que a fiscalização utilizou para glosar os créditos da contribuinte não mais remanesce, prevalece ainda a existência de um débito do tributo, este não contestado, para o qual o contribuinte (e não a fiscalização) precisa comprovar ainda a eventual quitação com desconto de créditos. Somente quando isso ocorrer é que a parcela correspondente poderá

Fl. 26 do Acórdão n.º 3402-007.318 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.729598/2016-18

ser exonerada da autuação, em conformidade com o princípio da legalidade e da verdade material.

O mero afastamento pelo julgador da motivação utilizada pela fiscalização para considerar indevidos os créditos alegados ou descontados na sua escrita fiscal pelo contribuinte não os torna legítimos, mas apenas os torna passíveis de nova análise pela fiscalização sem o óbice outrora colocado na primeira apreciação.

O ônus da prova do crédito alegado ou utilizado em sua escrita é sempre do contribuinte, seja em pedidos de reconhecimento de direito creditório (art. 373, I do CPC) ou como elemento modificativo ou extintivo da autuação (art. 373, II do CPC/2015).

Este posicionalmente desta Conselheira já foi delineado em outros julgamentos deste Colegiado que trataram de situações semelhantes, abaixo mencionados:

Acórdão nº 3402-003.070– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de maio de 2016

Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

GLOSAS. CONTRIBUIÇÕES. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

No auto de infração decorrente de glosas de créditos da contribuinte, o ônus probatório da fiscalização limita-se à devida motivação da glosa, melhor dizendo, basta a demonstração de que contribuinte não comprovou a legitimidade do crédito. Em se tratando de créditos pleiteados ou descontados pela contribuinte, que lhe permitiriam diminuir o valor do tributo a ser recolhido, incumbe-lhe provar o direito creditório alegado.

(...)

VOTO

(...)

Não se verifica qualquer nulidade quanto à motivação das glosas das quais se originou a autuação. A autoridade fiscal apresentou seu conceito de bens e serviços utilizados como insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas, em consonância com as Leis e Instruções Normativas que regem a matéria, e a seguir, decidiu, motivadamente sobre a admissibilidade dos créditos pleiteados pela contribuinte, em conformidade com esse entendimento. A divergência na interpretação do conceito de insumo entre a recorrente e a fiscalização não enseja nulidade, pois diz respeito ao mérito e será analisada mais a frente neste Voto.

Com relação aos itens glosados que não foram especificamente mencionados na decisão da autoridade fiscal, a fiscalização bem esclareceu a motivação e a localização dos itens nas planilhas apresentadas pela própria contribuinte, razão pela qual não houve qualquer cerceamento do seu direito de defesa.

Releva lembrar que a autuação decorre de glosas em face de créditos indevidamente descontados pela contribuinte. Assim, quem deve originalmente comprovar o cabimento do seu pleito é a própria contribuinte, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99, incumbindo à fiscalização, no auto de infração ou na decisão que denega o pleito da contribuinte, demonstrar as razões de fato e de direito pelas quais glosou os créditos pleiteados, seja porque a contribuinte não comprovou adequadamente o seu direito ou seja porque o seu pedido não se enquadra nas situações especificadas na legislação tributária para o correspondente creditamento.

Há que se ponderar que, se há dificuldade para a recorrente, que certamente tem conhecimento do seu próprio processo produtivo e dos dispêndios para os quais pleiteou os créditos, de se defender das inúmeras glosas; muito mais difícil ainda seria para a autoridade fiscal se a ela fosse atribuído todo o ônus probatório da ilegitimidade dos créditos descontados.

Fl. 27 do Acórdão n.º 3402-007.318 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.729598/2016-18

Nesse sentido, o procedimento fiscal para verificar se a contribuinte faz jus aos créditos pleiteados se desenvolve sempre no sentido de intimar e orientar a contribuinte sobre o caminho adequado para, ela própria, comprovar o direito creditório alegado, sendo que se não lograr êxito em fazê-lo, a fiscalização o glosará.

Assim, mesmo que seja um auto de infração, no qual, é verdade que incumbe à autoridade autuante demonstrar os fatos e fundamentos para a exigência tributária, entendo que, em se tratando de créditos pleiteados ou descontados pela contribuinte, a atribuição da fiscalização limita-se à devida motivação da glosa, melhor dizendo, à demonstração de que a própria contribuinte não comprovou adequadamente, eis que era o seu dever, a legitimidade dos créditos pleiteados ou descontados.

Sobre a questão da repartição do ônus probatório no auto de infração decorrente de glosas de créditos das contribuições não cumulativas, releva mencionar o Voto do Ilustre Relator Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, no Acórdão nº 3201-002.000– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de janeiro de 2016:

(...)

Estatuiu-se por meio desta norma [art. 333 do CPC anterior] que o ônus da prova no processo civil incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Aplicando-se este conceito à lide tributária, pode-se afirmar que à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte, enquanto que ao contribuinte incumbe provar fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção, ou requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário.

(...)

A distribuição do ônus da prova possui ainda certas características quando se trata de glosa de créditos do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Esclarece-se, sucintamente, que para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins a não cumulatividade consiste na possibilidade de se deduzir, do valor a ser recolhido, créditos calculados sobre encargos da pessoa jurídica, tais como matéria-prima, energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

(...)

Desta forma, neste regime mantém-se a premissa de que compete a autoridade fiscal comprovar a ausência de recolhimentos em relação matéria tributável desta contribuições, qual seja a receita bruta do contribuinte.

Quanto aos créditos, todavia, diante das particularidades deste regime tributário, estes se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja a de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito.

Assim, em sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Desta forma, o direito aos créditos da não cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Fl. 28 do Acórdão n.º 3402-007.318 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.729598/2016-18

Caso o contribuinte não comprove possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

(...)

Acórdão nº 3402-006.837 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de agosto de 2019

Relatora: Thais De Laurentiis Galkowicz

Redatora designada: Maria Aparecida Martins de Paula

(...)

DECISÃO RECORRIDA. INOVAÇÃO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há na decisão recorrida inovação ou modificação nos critérios jurídicos do lançamento (art. 146 do CTN) quando o julgador *a quo* somente laborou no sentido de analisar a alegação da então impugnante de que os débitos exigidos teriam sido compensados, o que acabou não restando confirmado no caso. A motivação do lançamento foi, e continua sendo após a decisão da DRJ, a existência de um débito declarado e não pago.

A análise de argumentos da impugnação e sua habilidade para modificar ou extinguir o crédito tributário efetuada na decisão recorrida não representa inovação ou alteração de critério jurídico do lançamento.

O acórdão da DRJ retrata o resultado do julgamento da impugnação em contraposição ao lançamento, de forma que, tendo de conter a análise do cotejo entre essas duas peças, certamente não poderia ter conteúdo idêntico ao do lançamento.

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. AUTORIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. APURAÇÃO DO QUANTUM.

Cabe à Unidade de Origem apurar o efeito da decisão judicial transitada em julgado na compensação pleiteada pela recorrente nas DCTF's apresentadas nos períodos de apuração e exonerar a parcela correspondente do lançamento, cujos débitos puderem ser efetivamente compensados em face da decisão judicial.

Recurso Voluntário provido em parte

Aguardando Nova Decisão

Acórdão nº 3402-005.139– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de abril de 2018

Relator: Diego Diniz Ribeiro

(...)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

Na sessão de julgamento divergi também do Voto do Ilustre Conselheiro Relator quanto à questão da glosa de créditos sobre a aquisição de combustíveis e lubrificantes, razão pela qual apresento abaixo minha declaração de voto.

É verdade, como afirmou o Conselheiro Relator em seu Voto, que a fiscalização equivocou-se ao glosar esses créditos sob fundamento de que tais produtos estariam sujeitos ao regime monofásico. Nessa esteira é que a Delegacia de Julgamento, embora dando razão à impugnante na alegação de que o desconto das contribuições nas aquisições de combustíveis e lubrificantes seria em tese cabível, argumentou que, para fazer jus efetivamente ao creditamento, a impugnante deveria ter comprovado em que atividades e em quais unidades tais dispêndios foram feitos.

Não houve qualquer ofensa ao art. 146 do CTN, mas o movimento natural do processo no âmbito recursal.

Como se sabe, incumbe à autuada, em contraposição ao lançamento, comprovar a existência de eventual elemento modificativo ou extintivo da autuação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, o que possibilitaria a

Fl. 29 do Acórdão n.º 3402-007.318 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.729598/2016-18

eventual alteração do lançamento pelo julgador em face de impugnação ao lançamento, nos termos do art. 145, I do CTN.

No caso, tratando-se de auto de infração para exigência de saldo de tributo no período de apuração que não pode ser quitado/compensado com os créditos glosados pela fiscalização, a contraposição da autuada deve se dar no âmbito da comprovação da legitimidade/regularidade desses créditos, o que funcionaria como um elemento extintivo total ou parcial do lançamento.

Ocorreu, no entanto, que a impugnante limitou-se a alegar que teria um dispositivo legal que a favoreceria, sem comprovar efetivamente que sua situação nele se subsumia, razão pela qual a sua defesa na impugnação foi insuficiente, sem habilidade para modificar o lançamento. Ora, se a impugnante não comprovou o direito creditório alegado, restam incólumes os débitos de IPI lançados.

Tanto pior que, no recurso voluntário, a recorrente também não tenha apresentado as provas faltantes mencionadas na decisão da DRJ, conforme autorização expressa que lhe é dada pelo art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72¹, como elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida.

A modificação do lançamento pelo julgador administrativo, nos termos do art. 145, I do CTN, acarretando a exoneração total ou parcial do crédito tributário, somente poderia ser efetuada com a observância do princípio da legalidade e da verdade material, no caso, com a devida comprovação pela recorrente do direito creditório alegado.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que concerne às glosas relativas às aquisições de combustíveis e lubrificantes.

É como declaro meu voto.

Assim, divergindo parcialmente do entendimento da DRJ e do Ilustre Conselheiro Relator, que exoneraram integralmente o crédito tributário exigido, declaro meu voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso de Ofício para exonerar da autuação apenas a parcela do direito creditório a ser apurada pela fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

¹ Art. 16. (...)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)