



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.724265/2011-71
ACÓRDÃO	9303-016.488 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CERÂMICA ALGAFRES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERSIDADE DE TESES JURÍDICAS CONFRONTADAS.

Não havendo identidade entre as teses jurídicas enfrentadas nos acórdãos confrontados (paradigma e recorrido), não há como se estabelecer divergência na interpretação da legislação tributária e tampouco similitude fática, requisitos para o conhecimento do recurso pelo colegiado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Hécio Lafeté Reis (Suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda

(Presidente). Ausente o Conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo Conselheiro Hércio Lafeté Reis.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.856**, de 17/11/2020 (fls. 129 a 135)¹, que, por unanimidade de votos, **negou provimento ao Recurso Voluntário**.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Restituição/Ressarcimento – Formulário de PIS e Cofins** incidentes sobre a aquisição de gás natural nos Períodos de Apuração de 01/2007 a 12/2009, apresentado em virtude da alteração legislativa proporcionada pela Lei nº 9.718/1998, com a alteração no regime de substituição tributária, quando a sujeição passiva passou a ser atribuída às refinarias e não mais às distribuidoras de combustível. Entendeu o contribuinte que, tendo adquirido o combustível diretamente da distribuidora, não o destinando para a revenda, não ocorre o fato gerador presumido no qual se baseia a cobrança da exação fiscal monofásica, cabendo o ressarcimento da carga tributária arcada pelo adquirente.

O **Despacho Decisório** (fls. 29 e seguintes) e o **Acórdão de primeira instância** (fls. 73 e seguintes) entenderam que não há direito ao ressarcimento das contribuições incidentes sobre gás natural adquiridos desde 1º de julho de 2000, quando deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a técnica de incidência monofásica.

O contribuinte apresentou **recurso especial**, alegando, em síntese, que não pode ser considerado o consumidor final do gás natural, uma vez que não faz parte da cadeia de comercialização do combustível, e que não há a ocorrência do fato gerador presumido pela legislação, que consistiria na venda do gás natural, já que utiliza o combustível como insumo na sua atividade fim. Destaca ainda que ao adquirir o gás natural como insumo, pagará imposto em cascata, visto que houve a incidência de PIS e Cofins com a alíquota concentrada na venda da refinaria para a distribuidora, indicando existir jurisprudência do CARF em seu favor.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.856**, que decidiu unanimemente por negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado, sob os seguintes fundamentos: (a) diversamente do que ocorre na sistemática da substituição tributária pra frente, na tributação monofásica não há previsão de ressarcimento da quantia paga de tributo em etapa anterior da cadeia de circulação ou produção do produto; e (b) na tributação monofásica, as contribuições são devidas sobre as receitas referentes à etapa em que houve a incidência com alíquota diferente de zero, independentemente de quaisquer outras etapas da

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

mesma cadeia, e, nessa situação, não há as figuras do fato gerador presumido ou do substituto tributário para o enquadramento na regra do art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988.

O Contribuinte interpôs embargos de declaração, entendendo que o acórdão recorrente teria quedado silente em relação à condição e insumos do gás natural adquirido, tendo sido os embargos monocraticamente rejeitados.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº **3402-007.856**, em 20/08/2022, o **Contribuinte** interpôs, em 29/08/2022, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação à seguinte matéria: “**Direito de apropriar créditos do PIS e COFINS em face da aquisição de combustíveis (gás natural), regime monofásico, utilizado como insumo na atividade produtiva da empresa**”, indicando como paradigma o Acórdão nº 3301-010.620.

Cotejando os arestos confrontados, chegou-se, no exame de admissibilidade monocrático, à conclusão de que haveria, entre eles, a similitude fática mínima para que se pudesse estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, uma vez que no **Acórdão recorrido** restou consignado que na tributação monofásica de gás natural não há previsão de ressarcimento da quantia paga de tributo em etapa anterior da cadeia de circulação ou produção do produto, e, de outro lado, no **Acórdão paradigma**, entendeu que é possível o aproveitamento de crédito tributário em face da aquisição de combustíveis tributados pelo regime monofásico, quando utilizado diretamente como insumo no processo produtivo, tendo em vista a essencialidade para a realização da atividade principal da pessoa jurídica.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / 3ª Câmara, de 01/04/2024, às fls. 187 a 191, o Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda apresentou contrarrazões (fls. 193 a 204), defendendo a improcedência das alegações do recorrente.

Em 25/10/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF. No entanto, cabe salientar que o paradigma colacionado (Acórdão 3301-010.620) trata de matéria distinta da analisada no acórdão recorrido.

O Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, e do atendimento a outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

No recurso especial em análise, o Contribuinte suscita divergência jurisprudencial sobre o artigo 4º da Lei nº 9.718/98, em relação à seguinte matéria: “Direito de apropriar créditos do PIS e COFINS em face da aquisição de combustíveis (gás natural), regime monofásico, utilizado como insumo na atividade produtiva da empresa”, indicando como paradigma o Acórdão no 3301-010.620”.

A discussão principal posta nestes autos trata de Pedido de Restituição, em virtude de pagamento indevido ou a maior - “Formulário de PIS e Cofins incidentes sobre a aquisição de gás natural, apresentado em virtude da alteração legislativa proporcionada pela Lei nº 9.718/98, com a alteração no regime de substituição tributária, quando a sujeição passiva passou a ser atribuída às refinarias e não mais às distribuidoras de combustível” (fl. 130).

Conforme assentado no acórdão recorrido, não se discute a possibilidade de crédito da não cumulatividade sobre aquisições de insumos, com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e Instruções Normativas SRF nº 600/2005 e 900/2008:

Não se está aqui discutindo (nem poderia) desconto de créditos da não cumulatividade sobre aquisições de insumos nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

A apuração de tais créditos segue procedimentos e legislação próprios, não sendo possível a discussão sobre eventual ressarcimento de créditos decorrentes de aquisições vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno ou de exportação, quando não foram solicitados por meio do presente processo administrativo.

O Pedido de Ressarcimento de créditos não cumulativos é obrigatoriamente apresentado por meio de PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Ressarcimento), seguindo, à época, o previsto nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e Instruções Normativas SRF nº 600/2005 e 900/2008.

Desta forma, mostram-se **completamente descabidos os argumentos relativos ao ressarcimento de créditos sobre aquisição de insumos, quando nem mesmo se**

discutiu o apurado em Dacon pela recorrente, afinal, não se sabe sequer dados da apuração da contribuição. (grifo nosso)

Por sua vez, o acórdão paradigma nº 3301-010.620, de 28/06/2021, único apresentado, discute a possibilidade de crédito sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes, consumidos em máquinas e equipamentos, utilizados no processo produtivo, com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, glosados pela Autoridade fiscal, por não ser tributado na compra, aplicando o disposto no art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003 para vedar o crédito. No caso paradigma, a matéria foi discutida em sede de preliminar, e com base na Solução de Consulta Cosit nº 496/2017, que ao analisar os créditos admissíveis descritos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, afastou a vedação prevista no inciso II, do § 2º do art. 3º, das leis de regência, aos bens adquiridos para utilização como insumo no processo produtivo:

Cinge a controvérsia na análise de créditos de Cofins apurados sobre despesas de insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos no mercado interno e tributados por alíquota zero.

Conforme relato acima, quase a totalidade dos créditos pleiteados foram reconhecidos, restringindo-se a fiscalização em realizar apenas duas glosas:

- 1 – material de embalagem utilizados para o transporte das frutas, como pallets e cantoneiras;
- 2 – combustíveis e lubrificantes adquiridos de postos de gasolina.

Preliminarmente, deve-se analisar a glosa número 2, tendo em vista o requerimento de nulidade formulado pela Recorrente.

A Recorrente argumenta inovação realizada pela d. DRJ ao julgar sua manifestação de inconformidade. Isso porque o fundamento jurídico para a glosa presente nº despacho decisório foi tão somente o artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003, que veda a apuração de crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos à contribuição.

Por sua vez, continua a Recorrente, a d. DRJ inovou os fundamentos da glosa.

Apesar de reconhecer a possibilidade de créditos de combustíveis e lubrificantes adquiridos de posto de gasolina, mesmo sem tributação já que houve incidência monofásica no produtor, os nobres julgadores mantiveram a glosa por outros argumentos, quais sejam, falta de demonstração de que os produtos foram utilizados no processo produtivo.

Assiste razão à Recorrente e a inovação operada pela d. DRJ representa grave ofensa ao direito de defesa e contraditório, já que em nenhum momento a fiscalização solicitou essa demonstração, realizando a glosa por argumentos estritamente de direito: vedação legal para apuração de crédito sobre aquisições não sujeitas à incidência das contribuições.

Em nenhum momento foi franqueada ao contribuinte a possibilidade de apresentação de documentos para fins de demonstrar a vinculação dos

combustíveis ao processo produtivo. Isso nem mesmo foi cogitado pela fiscalização, satisfazendo-se com uma fundamentação puramente jurídica.

A fiscalização afirmou que os combustíveis e lubrificantes estão sujeitos ao regime de incidência monofásica das contribuições. Com isso, quando o posto de gasolina revende o combustível, na operação não há incidência das contribuições, visto que a tributação ficou concentrada no produtor.

Como a Recorrente adquiriu os combustíveis e lubrificantes no posto de gasolina, tais produtos estavam com alíquota zero, aplicando-se a vedação para o crédito prevista no artigo 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.833/2003.

O argumento é bem sucinto, sem maiores detalhes sobre se o produto é insumo ou não (...)

Na análise da manifestação de inconformidade, a d. DRJ trouxe à lume a Solução de Consulta Cosit nº 496/2017 para sustentar a possibilidade de crédito na aquisição de insumos submetidos ao regime monofásico, mesmo que adquirido do revendedor (sem tributação).

Isso porque há tributação na cadeia produtiva, embora no regime monofásico, e vedar o aproveitamento de crédito se o produto for utilizado como insumo representa ofensa à não cumulatividade.

(...) Estou de acordo com o disposto na Solução de Consulta Cosit nº 496/2017.

A vedação de apuração de créditos para as compras submetidas ao regime monofásico são aplicáveis para os bens adquiridos para revenda.

Quando os produtos submetidos ao regime monofásico são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo como insumos, é possível a apuração do crédito no regime da não cumulatividade da contribuição.

Os créditos das contribuições são apurados sobre as compras, sua base de cálculo, e não sobre o tributo que incidiu na fase anterior. Assim, se o fornecedor for submetido ao SIMPLES NACIONAL ou lucro presumido, apura-se crédito sobre as compras pelas alíquotas da não cumulatividade (9,25% somadas), mesmo que a compra tenha sido submetida a outra carga tributária.

Quando o produto adquirido para ser utilizado no processo produtivo for sujeito ao regime monofásico, com a incidência concentrada na indústria, o raciocínio é o mesmo, ainda que o insumo tenha sido adquirido do varejista (no caso, posto de gasolina), quando já não há mais tributação. Isso porque a incidência monofásica onerou o produto que será utilizado como insumo, realizando-se a reintrodução do combustível no processo produtivo.

O racional da incidência monofásica, conforme reconhecido pela solução de consulta mencionada e pela r. decisão da DRJ, é construído para a incidência concentrada na indústria sobre os produtos acabados. Esses produtos não sofrerão novas industrializações, passando de comerciante em comerciante sem novas incidências das contribuições.

No momento que esse produto sujeito ao regime monofásico é adquirido por um industrial, utilizando esse produto como insumo de seu processo produtivo, reintroduzindo-o n.º processo industrial, deve-se permitir a apuração do crédito na sistemática não cumulativa das contribuições, sob pena de cumulatividade.

Exemplo desse racional é extraído, por exemplo, da incidência monofásica sobre a venda de autopeças, nos termos do artigo 3º da Lei n. 10.485/2003. Caso o produto seja vendido para uma indústria, aplica-se as alíquotas do regime não cumulativo; caso o produto seja vendido para comerciante (atacadista, varejista) ou mesmo direito para o consumidor, aplica-se o regime monofásico.

Com isso, revento a glosa de crédito sobre combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo ou prestação de serviços. (*grifo nosso*)

Logo, não há como identificar divergência entre o posicionamento tomado no paradigma e o adotado no acórdão recorrido, pois se tratam de casos distintos. Veja-se que nenhum momento foi citado no acórdão paradigma o artigo 4º da Lei nº 9.718/98, apontando pelo Contribuinte como interpretação divergente, para caracterização de controvérsia jurisprudencial, apta a ensejar o conhecimento do Recurso especial interposto.

Com aqui aclarado, para que se configure a divergência, há que se extrair do acórdão recorrido pronunciamento sobre as teses jurídicas em torno dos dispositivos legais tidos como violados, a fim de que se possa na instância especial, abrir a discussão sobre determinada questão de direito, deferindo-se, por conseguinte, a correta interpretação da legislação federal.

Ademais, não se sabe qual seria o desfecho do conclusão do voto, caso o relator do acórdão recorrido tivesse se debruçado sobre a possibilidade de desconto de créditos da não cumulatividade sobre aquisições de insumos com base no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, pois deixou claro não ser possível a discussão, visto que a apuração de tais créditos seguiriam procedimentos e legislação próprios.

Portanto, não deve ser conhecido o recurso.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan