



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

Processo n° 10283.901511/2013-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.356 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria COFINS
Recorrente PETRÓLEO SABBA SA
Recorrida UNIÃO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

Ementa:

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIOPO C. CREDITAMENTO. COFINS. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe fora dada pela lei n. lei 10.865/04.

COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PLEITEADO. ÔNUS DA PROVA.

A certeza e liquidez do crédito pleiteado pelo contribuinte são condições essenciais ao seu reconhecimento, incumbindo-lhe o ônus da prova.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Pedro Sousa Bispo, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

1. Por bem retratar o caso em julgamento, emprego parte do relatório desenvolvido pela DRJ - Fortaleza quando da veiculação do acórdão n. 08-33.513 (fls. 583/599), o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório de fl. 489, emitido em 07/02/2014 pela Delegacia da Receita Federal em Manaus, que indeferiu o Pedido de Ressarcimento – PER nº 33723.17274.301009.1.1.11-5377 e não homologou as compensações correspondentes.

*Através do referido PER, o contribuinte pleiteou o ressarcimento de um crédito no valor de **R\$ 29.623.199,04**, declarado a título de **Cofins Não Cumulativa – Mercado Interno do – 3º Trimestre/2009**.*

DAS RAZÕES DO INDEFERIMENTO DO CRÉDITO.

O PER foi objeto de auditoria, levada a efeito pelo Serviço de Orientação de Análise Tributária – Seort da DRF Manaus, que culminou no Parecer de fls. 491 a 503, o qual concluiu no sentido de que o contribuinte não logrou comprovar o direito creditório.

Em síntese, o Parecer Seort propugna que:

- *na condição de distribuidor de combustível, o contribuinte não faz jus ao desconto de crédito de Cofins na aquisição álcool anidro destinado à adição à gasolina A para obtenção da gasolina C, já que o produto não se caracteriza como insumo e há previsão legal expressa vedando esse tipo de crédito, valendo essa regra para as aquisições realizadas até 30/09/2008;*
- *também não são passíveis de créditos de Cofins até 30/09/2008 os custos de frete e armazenamento vinculados à aquisição de álcool anidro destinado à adição à gasolina A, seja por vedação legal expressa, seja porque o contribuinte não logrou comprovar tais custos;*
- *nas aquisições a partir de 30/09/2008, o contribuinte não logrou demonstrar nem comprovar que a apuração dos créditos atendeu à sistemática prevista na Lei nº 11.727/2008 c/c o Decreto 6.573/2008;*

- *em se tratando de pedido de ressarcimento, o dever de comprovação da liquidez e certeza do crédito recai sobre o contribuinte, que no presente caso não logrou tal comprovação;*
- *por tais razões, o crédito pleiteado pelo contribuinte foi integralmente indeferido.*

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Ciente do Despacho Decisório em 17/03/2014 (fl. 511), o contribuinte apresentou em 16/04/2014 a Manifestação de Inconformidade de fls. 2 a 45.

São as seguintes, em síntese, as alegações manifestante:

DAS PRELIMINARES:

- ***Impossibilidade de exigência da observância das alterações trazidas no ADE Cofis nº 15/01 pelo ADE Cofis nº 25/10, para direito creditório referente a fatos geradores de setembro de 2004 a setembro de 2008.***
- *a autoridade fiscal indeferiu o crédito pelo fato de que, em relação aos créditos compreendidos entre o 3º trimestre de 2004 e o 3º trimestre de 2008, não foram observadas as exigências e alterações efetuadas no ADE Cofis nº 15/01 pelo ADE COFIS nº 25/01.*

(...).

NO MÉRITO.

Do direito ao crédito sobre a aquisição de álcool anidro – princípio da não cumulatividade – posicionamento da RFB na matéria:

- *a requerente está sujeita ao recolhimento da Cofins na sistemática não cumulativa. Desta forma, na apuração do quantum devido devem ser descontados os créditos previstos em lei, de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833/2003;*
- *toda aquisição de bens e serviços que se caracterize como custo de produção, sendo necessário à operacionalidade da empresa poderá ser enquadrado como insumo;*
- *todos os insumos que foram objeto de glosa se enquadram no conceito de insumo definidos na legislação tributária;*
- *há Soluções de Consulta Interna - SCI emanadas da RFB no sentido de que na apuração da Cofins não cumulativa as distribuidoras podem descontar créditos na aquisição de álcool combustível para revenda (SCI nº*

201 de 25/05/2009; SCI nº 224 de 04/07/2009; SCI nº 126 de 13/04/2009 e SCI nº 85/2009);

- os posicionamentos manifestados nas SCI acima identificadas, embora editados em períodos posteriores à edição da Lei nº 11.727/08, demonstram a materialidade do direito creditório pleiteado;
- a alteração trazida pela Lei nº 11.727/08 não passou a prever que o álcool anidro passaria a ser considerado insumo para fins de aproveitamento de crédito da Cofins, mas, sim, estabeleceu uma nova fórmula de apropriação desses créditos (alíquotas ad rem)
- diante do exposto é de se concluir que a aquisição de álcool anidro, desde a edição da Lei nº 10.833/2003, passou a gerar crédito quando da sua aquisição para adição à gasolina A, para obtenção da gasolina C;

(...).

Da ausência da análise acerca das planilhas correspondentes aos créditos decorrentes de despesas como frete e armazenagem:

- as planilhas que continham o discriminativo da composição dos créditos decorrentes das despesas com frete e armazenagem, as quais serviram para comprovar efetivamente a higidez e idoneidade dos mesmos, restaram ignoradas em sede de fiscalização;
- tal fato acarretou prejuízo à requerente, na medida em que seria impossível a comprovação da subsistência dos valores dos custos de fretes e armazenagens, sem a verificação das planilhas apresentadas;
- desta forma, a requerente volta a anexar ao presente as vias impressas da planilha contendo a discriminação dos créditos de armazenagem e frete do período de janeiro de 2007 a setembro de 2009;

(...).

2. Devidamente processada, a citada manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pelo acórdão n. 08-33.513, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. DESCONTO DE CRÉDITO NA AQUISIÇÃO ÁLCOOL ANIDRO.

As empresas distribuidoras de combustível, por expressa vedação legal, não fazem jus ao desconto de crédito de Cofins

nas aquisições de álcool anidro destinado à adição à gasolina "A" para obtenção da gasolina "C" realizadas até 30/09/2008.

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PLEITEADO. ÔNUS DA PROVA.

A certeza e liquidez do crédito pleiteado pelo contribuinte são condições essenciais ao seu reconhecimento, incumbindo-lhe o ônus da prova.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

3. Um vez intimado acerca desta decisão, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 602/642, oportunidade em que repisou os fundamentos colacionados em sede de manifestação de inconformidade.

4. Processado o recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 655/673.

5. É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

6. O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

7. Antes, todavia, de seguir adiante no presente voto, mister se faz delimitar o âmbito da discussão aqui travada, o que foi muito bem feito pelo acórdão recorrido, quando assim prescreveu:

Da delimitação do crédito objeto de discussão na presente lide.

No presente caso, importa inicialmente verificar a que períodos de apuração exatamente se referem os créditos declarados no PER em questão e suas origens

Os créditos estão assim declarados no PER:

Julho/2009	Agosto/2009	Setembro/2009	Trimestre
24.638,38	20.107,03	29.578.453,63	29.623.199,04

Com relação aos períodos de apuração de julho/2009 e agosto/2009, nos valores de respectivamente R\$ 24.638,38 e R\$ 20.107,03, conforme pesquisa nos DACONs do contribuinte, verifica-se que se trata de créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno já descontados na apuração da Cofins a Pagar dos respectivos períodos de apuração. Logo não

há que se falar em crédito passível de ressarcimento para os meses de julho/2009 e agosto/2009.

*Quanto ao crédito de setembro/2009, no valor de R\$ 29.578.453,63, o próprio contribuinte reconhece que informou o valor de forma equivocada no PER. Segundo ele, o valor correto é na realidade R\$ 15.353.551,39, sendo **R\$ 14.376.382,61 oriundos de aquisições de álcool anidro de setembro/2004 a setembro/2008 e R\$ 977.168,78 referentes outros créditos gerados no próprio mês.***

Assim se expressa o contribuinte, em resposta à intimação da fiscalização, reportada no Parecer da autoridade fiscal nos itens 1.2.14 a 1.2.25.

10. Inicialmente, esclarece a Peticionária que o valor dos créditos informados no PER para setembro de 2009 estão equivocados. **Onde se lê "R\$ 29.578.453,63", dever-se-ia ler "R\$ 15.353.551,39", reduzindo o valor global do PER de R\$ 29.623.199,04 para R\$ 15.398.296,79**, valor este ainda suficiente para abarcar as compensações já realizadas deixando saldo positivo em favor da Peticionária de R\$ 284.476,72.

11. O valor de R\$ 15.353.551,39 é composto de **R\$ 14.376.382,61** referente às **aquisições de álcool anidro no período de 01/09/2004 a 30/09/2008 e R\$ 977.168,78, relacionado a outros créditos gerados naquele mês.**

Do acima transcrito, conclui-se que a matéria em discussão nos presentes autos está delimitada aos seguintes créditos:

*a) **R\$ 14.376.382,61** referente à aquisição de álcool anidro de setembro de 2004 a setembro de 2008;*

*b) **R\$ 977.168,78**, correspondente a outros créditos, gerados no próprio mês de setembro de 2009.*

(...) (grifos constantes no original).

8. Em suma, os créditos aqui tratados dizem respeito às (i) operações de aquisição de álcool anidro para o período compreendido entre setembro de 2004 e setembro de 2008 e, ainda, (ii) a existência de outros créditos gerados no próprio mês de setembro de 2009.

9. Feito esse esclarecimento, é possível seguir adiante no presente voto para tratar dos créditos aqui vindicados, começando pelas operações com álcool anidro. Para tanto, mister se faz, nesse instante, fixar algumas premissas a respeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e que serão essenciais para a resolução da presente demanda.

I. Operações de aquisição de álcool anidro

I.a Créditos de PIS e COFINS e a ideia de insumo

10. A respeito deste assunto já tive a oportunidade de me manifestar no âmbito acadêmico¹, razão pela qual me valho de algumas considerações lá desenvolvidas no presente voto, o que faço nos seguintes termos:

¹ RIBEIRO, Diego Diniz. "Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica." in "Revista Tributária e de Finanças Públicas". Thomson Reuters. vol. 116/2014. p. 137 - 150. Mai - Jun/2014.

(...) o principal ponto de discussão a respeito dos créditos de PIS e COFINS gravita em torno do conteúdo semântico do signo “insumo”, i.e., do seu conceito para fins de aproveitamento de créditos para tais exações.

Por sua vez, o principal motivo jurídico¹ para essa discussão decorre do fato do legislador não ter delimitado o conceito de insumo para a hipótese aqui tratada. E, nesse tipo de situação, o operador do direito brasileiro, herdeiro de um modelo normativo-legalista², sente-se órfão por não encontrar essa resposta na lei.

Logo, os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes), procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos³ idênticos, os quais, por seu turno, são o retrato do já mencionado modelo normativo-legalista. Assim, a discussão aqui travada perpassa (i) pela criação de um conceito (geral, abstrato e ahistórico) de insumo supostamente decorrente de (ii) uma interpretação sistemática da lei, calcada na figura da (iii) analogia⁴.

Valendo-se desse racional, o fisco volta-se ao sistema jurídico⁵ e identifica um tributo no âmbito federal também sujeito ao regime não-cumulativo, qual seja, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). E, segundo dispõe conceitualmente a legislação desse imposto⁶, dá direito a crédito de IPI apenas aqueles insumos empregados ou consumidos ao longo de um determinado processo produtivo. Logo, por analogia, o conceito de insumo para PIS e COFINS também sujeitar-se-ia a tal interpretação (tida como restritiva pelos contribuintes), razão pela qual daria direito a crédito de PIS e COFINS apenas aquele insumo aplicado ou diretamente consumido no processo produtivo de um determinado bem ou para a prestação de um serviço específico⁷.

Por sua vez, o contribuinte também se vale do mesmo método acima indicado, i.e., também parte de uma análise sistemática do ordenamento jurídico⁸ para, ato contínuo, refutar os fundamentos invocados pelo fisco. Para tanto, aduz que o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é diferente do IPI, já que as bases de incidência dessas exações são distintas.

Nessa linha, lembra que enquanto a base do PIS e da COFINS decorre do fato do contribuinte auferir receita bruta, no IPI ela é fruto da operação com produtos industrializados. Logo, faz sentido que no IPI a não-cumulatividade esteja intimamente ligada à ideia de utilização do insumo no processo produtivo, já que tal análise estaria em compasso com a base de incidência desse imposto. Entretanto, o mesmo não seria verdadeiro para o PIS e para a COFINS, já que a base dessas contribuições é receita bruta, sendo lógico considerar como insumo aqueles bens ou serviços que contribuem para a formação dessa base exacional.

Assim, segundo a ótica dos contribuintes, o conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS deveria ser tratado de forma mais ampla, se aproximando, também por intermédio de analogia interpretativa, ao conceito de despesas dedutíveis utilizado para fins de apuração de Imposto sobre a Renda⁹ (o que, segundo o fisco, resultaria em uma interpretação extensiva do signo “insumo”).

Ao se analisar os dois posicionamentos antagônicos alhures sintetizados, é possível identificar importantes pontos em comum, mais precisamente a existência de (i) uma mesma mundividência jurídica e, conseqüentemente, (ii) uma unicidade quanto ao método empregado por esses diferentes posicionamentos interpretativos. Nesse sentido, as duas posições partem de um mesmo conceito de direito¹⁰, o que, por sua vez, redundando no emprego de um mesmo método jurídico¹¹. Logo, os dois pontos de vista defendem um conceito de insumo definido legalmente, ainda que construído mediante uma interpretação analógico-sistemática¹².

Tal fato, por seu turno, resulta na construção de um conceito abstrato¹³ e, por conseguinte, universal de insumo, o qual deve então ser aplicado (lógico-subsuntivamente) sempre que se estiver diante de uma hipótese de creditamento de PIS e COFINS. Nessa senda, por tratar-se de um conceito idealizado, as particularidades de uma dada operação em concreto não apresentam maior importância para a resolução do caso decidendo.

Em verdade, para a perspectiva metodológica aqui indicada, o adequado é que as circunstâncias fáticas de uma dada operação empresarial sejam deixadas de lado, sob pena de contaminarem o idealizado conceito de insumo. O conceito, ainda que por analogia-interpretativa, é conformado de forma exauriente pela lei (seja pela legislação do IPI, seja pela lei do IR), de modo a evitar que as particularidades do caso em concreto maculem o conceito legal eleito.

Ocorre que, tratar a discussão do creditamento do PIS e da COFINS como um simples embate de interpretações legais é absolutamente equivocado, na medida em que parte de um defasado conceito de direito e, conseqüentemente, da apropriação de um inadequado método jurídico.

(...).

11. Partindo desta análise crítica de como o debate é tratado entre fisco e contribuintes, proponho que a análise da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS seja realizada com especial ênfase do caso em concreto. Assim, concluo no citado texto doutrinário:

(...).

Segundo professa o jusfilósofo português Castanheira Neves, o verdadeiro problema do direito é que “o mundo é um e os homens nele são muitos”¹⁴, motivo pelo qual a função do direito não é planificar previamente condutas, mas sim “resolver materialmente o necessário problema de convivência humana”¹⁵.

Percebe-se, portanto, que para essa mundividência jurídica o direito é visto como um “continuum” prático, ou seja, ele é constituído¹⁶ de forma histórico-concreta, mediante a realização do caso decidendo¹⁷. Logo, a “a experiência jurídica jurisdicional é de índole essencialmente prudencial, sendo construída culturalmente em concreto, no momento da realização do caso decidendo¹⁸.

Para essa concepção jurídica, a tarefa prática atribuída ao órgão jurisdicional¹⁹ tem um importante papel para o direito²⁰, na medida em além de realizá-lo em concreto, preenchendo-o de conteúdo, apresenta também a consequente função de promover a abertura do ordenamento jurídico ao novo, sem que isso, todavia, mitigue a sua substancial autonomia. Assim, a tarefa jurisdicional é vista como a mediação entre o “consensus jurídico-comunitário das intenções axiológico-normativas da «consciência jurídica geral», com as suas expectativas jurídico-sociais de validade e justiça”²¹.

Diante dessas premissas, é possível constatar a importância do caso decidendo²² para o direito e para a sua permanente (re)construção conteudística. É, pois, sobre o caso em concreto que deve ser atribuído o acento tônico do direito, razão pela qual as particularidades do caso decidendo são fundamentais para a sua própria resolução.

Partindo dessa concepção e, conseqüentemente, da metodologia daí extraída, é possível concluir que a adequada resolução dos casos concernentes ao creditamento de PIS e COFINS não está condicionada a uma definição conceitual e abstrata de insumo, na medida em que essa conceituação é insuficiente para contemplar toda a riqueza fática de uma operação empresarial e, conseqüentemente, para esgotar o conceito de insumo para aquela específica atividade.

Assim, a definição de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS depende de uma análise do caso em concreto, em especial (i) da operação empresarial desenvolvida pelo contribuinte e (ii) da importância do pretense insumo para o desenvolvimento dessa atividade empresarial. Percebe-se, portanto, que o “conceito” de insumo é definido pelo caso em concreto a partir das indagações problemáticas dele decorrentes, mas não por intermédio um conceito legal idealizado, abstrato e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

(...).

12. Tais conclusões não são diferentes daquelas alcançadas por este Tribunal administrativo para fins de resolução do problema aqui exposto. O CARF possui consagrada jurisprudência no sentido de que a ideia de insumo para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS é uma solução intermediária àquela defendida por fisco e contribuintes, levando em consideração, em especial, a atividade empresarial perpetrada pelo contribuinte e as realidade do seu processo produtivo. Nesse sentido, inclusive, é a posição sedimentada da Câmara

Superior deste Tribunal administrativo, já na sua nova composição, conforme se observa da seguinte ementa:

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

(...).

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

(...).

(CARF; Processo n. 10925.720046/2012-12; Acórdão n. 9303-003.477; Câmara Superior. j. em 25/02/2016) (grifos nosso).

13. Patente está, portanto, que para este Tribunal é cediço que a ideia de insumo leva em consideração a particular atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e a importância do bem/serviço creditado no processo produtivo, premissa esta adotada no presente voto.

(a) Da aquisição do álcool anidro na operação da recorrente

14. Tecidas as considerações alhures, convém agora analisar a operação empresarial desenvolvida pela recorrente, de modo a verificar em qual contexto fático está inserida a aquisição de álcool anidro a gerar o pedido de crédito pelo contribuinte.

15. Assim, ao se analisar o objeto social da Recorrente (fl. 66), é possível constatar que o contribuinte tem por escopo a *importação, exportação, armazenagem e armazém geral, transporte, distribuição e comércio de produtos de petróleo, álcoois, Gás Natural Veicular (GNV), seus derivados e outros combustíveis líquidos e lubrificantes*. Logo, é possível desde já afirmar que a aquisição de álcool anidro tem relação com tal atividade empresarial, i.e., de comercialização e distribuição de derivados de petróleos e afins.

16. Não obstante, é possível constatar que existem dois tipos de etanóis que interessam ao sobredito nicho empresarial, quais sejam: (i) o etanol hidratado e (ii) o etanol anidro. O primeiro deles é aquele vendido em postos de combustíveis com o escopo de

abastecer veículos movidos à etanol. Já o álcool anidro tem por escopo ser misturado com gasolina tipo A, de modo a resultar na chamada gasolina tipo C que, por sua vez, também é revendida nos postos de combustíveis aos consumidores finais. É o que estabelecia a Resolução n. 36, de 06 de dezembro de 2005, exarada pela Agência Nacional do Petróleo - ANP, *in verbis*:

O DIRETOR-GERAL da AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS - ANP, no uso de suas atribuições legais, tendo em vista as disposições da Lei nº 9.478 de 6 de agosto de 1997 alterada pela Lei nº 11.097 de 13 de janeiro de 2005 e da Resolução de Diretoria nº 386, de 01 de dezembro de 2005, torna público o seguinte ato:

Art. 1º Ficam estabelecidas, através da presente Resolução, as especificações do Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) e do Álcool Etílico Hidratado Combustível (AEHC) comercializados pelos diversos agentes econômicos em todo o território nacional, consoante as disposições contidas no Regulamento Técnico ANP nº 7/2005, parte integrante desta Resolução.

Art. 2º Para efeitos desta Resolução os álcoois etílicos combustíveis classificam-se em:

I - Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) - produzido no País ou importado sob autorização, conforme especificação constante do Regulamento Técnico, destinado aos Distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina C e,

II - Álcool Etílico Hidratado Combustível (AEHC) - produzido no País ou importado sob autorização, conforme especificação constante do Regulamento Técnico, para utilização como combustível em motores de combustão interna de ignição por centelha.

(...).

17. A diferença básica entre tais etanóis é a quantidade de água presente em cada um deles. O etanol hidratado possui em sua composição entre 95,1% e 96% de etanol e o restante de água, enquanto que o etanol anidro (também chamado de etanol puro ou etanol absoluto) possui no mínimo 99,6% de graduação alcoólica.

18. Percebe-se, pois, que a aquisição de álcool anidro pelo contribuinte é indispensável para que ele cumpra com seu objeto social, uma vez que, para que possa comercializar gasolina aos revendedores finais o recorrente deve obrigatoriamente misturar esse tipo de etanol a gasolina tipo A, de modo a resultar na gasolina tipo C. Trata-se de exigência imposta pela Agência Nacional de Petróleo - ANP, responsável por regular o setor de derivados de petróleo e afins, exigência essa, aliás, prescrita no art. 9º da lei n. 8.723/93, *in verbis*:

Art. 9º É fixado em vinte e dois por cento o percentual obrigatório de adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina em todo o território nacional.

§ 1º O Poder Executivo poderá elevar o referido percentual até o limite de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), desde que constatada sua viabilidade técnica, ou reduzi-lo a 18% (dezoito por cento).

§ 2º Será admitida a variação de um ponto por cento, para mais ou para menos, na aferição dos percentuais de que trata este artigo.

19. Diante deste quadro, inclusive em razão de exigência legal, resta claro que a aquisição de álcool anidro é essencial para que a recorrente cumpra com seu objeto social (revenda de combustíveis, dentre os quais destaca-se a gasolina tipo C), o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo. Logo, resta afastado o primeiro fundamento veiculado pela decisão vergastada para afastar a pretensão creditícia do contribuinte.

I.b Créditos de PIS e COFINS e álcool carburante

20. Como já mencionado alhures, outro fundamento invocado pela decisão combatida para negar parte dos créditos pleiteados pelo contribuinte é no sentido de que a operação de aquisição de etanol à época dos fatos em apreço estaria sujeita à incidência cumulativa do tributo, o que, por seu turno, impediria o citado creditamento. É o que se depreende do seguinte trecho da decisão atacada pelo recurso voluntário:

(...).

Esta restrição se justificava em razão de que a tributação das receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburantes, mesmo com a introdução do regime não cumulativo, manteve-se no regime cumulativo, conforme art. 10 da Lei nº 10.833/2003, verbis:

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;

Portanto, tendo permanecido as receitas de venda de álcool para fins carburante no regime cumulativo, não poderia, obviamente, o contribuinte apurar crédito na aquisição do referido produto, já que admitidos tais créditos somente nas aquisições vinculadas às receitas sujeitas ao regime não cumulativo. É o que determina o § 7º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, verbis:

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

(...)

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

21. Para a devida compreensão do caso é necessário, neste momento, fazer uma breve incursão na evolução legislativa para a temática em tela.

22. A lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.

23. Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, § 12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípuo é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.

24. Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.

25. Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não-cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da lei n. 10.833/03 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição. Vejamos o que diz o citado dispositivo:

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;

(...).

26. O citado art. 1º, §3º, inciso IV da lei n. 10.833/03 assim prescrevia à época dos fatos:

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

(...).

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

(...).

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

(...). (g.n.).

27. Logo, empresas como a recorrente, sujeitas à incidência monofásica do tributo, estavam fora do regime não-cumulativo e, por conseguinte, impedidas de creditamento, exatamente como prescrito originalmente no art. 3º, I da lei n. 10.833/03:

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

(...).

28. Ocorre que, em agosto de 2004 a lei n. 10.865/04 alterou a redação do citado art. 1º da lei n. 10.833/03, o que se deu nos seguintes termos:

Redação original:

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;

Redação após alteração pela lei 10.865/04:

Art. 1º (...).

(...).

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

(...).

29. Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, existindo apenas tal limite para as operações de venda de álcool para fins carburantes. E, em princípio, essa restrição continuou a existir para as operações com álcool carburante pelo fato de tais operações permanecerem sujeitas ao regime monofásico e cumulativo do PIS e da COFINS.

30. Aliás, neste tópico em particular convém registrar que permaneceu no regime cumulativo a venda de álcool apenas para fins carburantes, ou seja, as operações empresariais daquele etanol adquirido e revendido em seu estado natural para tal fim. Ocorre que, como visto alhures, a ANP, na qualidade de Agência Reguladora do mercado de combustíveis e derivados de petróleo, estabelece que álcool passível de revenda em seu estado natural, i.e., para fins de abastecimento de veículos automotores (carburante) é o supra citado álcool hidratado. É, portanto, esta modalidade de operação com álcool que permaneceu sujeita ao regime cumulativo.

31. Por sua vez, o álcool anidro, cuja aquisição é objeto de discussão no presente caso, embora tenha um potencial efeito carburante, não pode ser revendido como tal para o varejo em razão de regulação da ANP. Isso porque, como visto alhures, esta espécie de etanol deve necessariamente passar por um processo prévio de transformação antes de ser revendida no varejo, qual seja, ser misturado com gasolina tipo A para então resultar na gasolina tipo C, esta sim utilizada no abastecimento de veículos automotores, ou seja, com fins carburantes em concreto.

32. Seguindo adiante na reconstrução histórica da evolução legislativa, é sabido que a mesma lei n. 10.865/04 acima citada também alterou o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04 para admitir o creditamento na aquisição de bens empregados como insumos na produção destinada à venda, incluindo aí a aquisição de *combustíveis*. Vejamos como ficou a redação do citado dispositivo legal:

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

(...).

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive **combustíveis** e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

(...).

33. Ademais, o fato do álcool carburante permanecer sujeito à monofasia não é impeditivo para o citado creditamento, haja vista a já explicitada separação entre o regime monofásico e a não-cumulatividade. Aliás, a respeito do tema, transcrevo preciso voto do Conselheiro *Eloy Eros da Silva Nogueira* veiculado no âmbito do acórdão n. 3401-002.893:

(...).

A Monofasia aqui referida, que alguns denominam incidência monofásica, outros de regime de tributação monofásica, vou preferir considerar como regime de recolhimento (de tributo). Labuto com a perspectiva que ele não pode ser embaralhado com o conceito de não cumulatividade (ou de cumulatividade, seu oposto).

O regime de recolhimento monofásico é medida de governança fiscal que, na cadeia de produção-comercialização de determinado produto, seleciona a operação de produção para identificar o responsável pelo recolhimento do tributo considerado representativo ou equivalente da tributação incidente ao longo de toda essa cadeia nas posteriores operações de comercialização. Assim, os contribuintes na seqüência dessa cadeia ficam desonerados do pagamento desse tributo.

Esse regime de recolhimento trabalha sobre a unidade de registro "cadeia de produção-comercialização". Ele tem seu termo quando o produto não será submetido a comercialização, como, por exemplo, quando ele é incorporado ao patrimônio, ou é consumido, ou é aproveitado na produção de outro produto.

A não cumulatividade, por sua vez, haure seu sentido corrente do âmbito do IPI. Nessa perspectiva – para o IPI – ele é instituto basilar do direito tributário e prevê a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ele mantém íntima relação com os princípios constitucionais que orientam tratar igualmente os iguais, ou seja, não beneficiar mais alguns do que os outros do mesmo ciclo produtivo (Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva Objetiva) e orientam evitar a incidência do tributo sobre tributo, o inaceitável efeito confiscatório ou "cascata". Em linhas gerais, espera-se que a não cumulatividade oriente e fundamente normas de tributação, no que for aplicável.

As técnicas de creditamento podem estar entre elas. Elas são concebidas, na maior parte das vezes, para observar esse instituto. Mas há hipóteses na legislação em que as técnicas de creditamento não estão adstritas à não cumulatividade; elas atendem a outros princípios legais ou a outros interesses de governança tributário-fiscal (ex.: incentivos; benefícios).

Entretanto, a meu ver, a não cumulatividade dedicada às contribuições PIS e COFINS tem outro sentido, regras e critérios diferentes daquela do IPI, e passo a expor esse meu entendimento preliminar.

(...).

*A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI **não corresponde** ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. O regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS é um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.*

As Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003 disciplinam o creditamento para por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui

citadas. E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:

1. a materialidade do PIS e da COFINS está na receita tributável;

2. a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator admitido pelas leis que disciplinam a matéria;

3. logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado sejam eles necessários para a geração da receita tributável.

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causação ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada. Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

(...).

No caso aqui em discussão, sinto falta de consistência nos argumentos que decidem o direito creditório simplesmente com base na interpretação que ele é incompatível com o regime de recolhimento monofásico e com a não cumulatividade. Parece-me mais razoável buscarmos o concurso do que positivamente define a lei. E a Lei não definiu que a gasolina C não seja um produto, ou que a empresa que a obtenha no processamento da gasolina A com o Álcool anidro não seja uma produtora, PARA OS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS.

(...).

A outra justificativa para o indeferimento seria "por força da vedação expressa encartada no art. 3º, I, "a", das Leis nº 10.637, de 30/12/2002 e 10.833, de 29/12/2003" e que o álcool anidro não é insumo. Ocorre que a vedação citada se refere à venda de álcool para fins carburantes. Mas essa proibição não pode se aplicar ao caso deste processo, pois o álcool anidro é insumo na produção da gasolina C, como vimos aqui, e esse insumo não é vendido na situação em que foi adquirido, mas já assimilado e transformado nesse novo produto: a gasolina C. Logo a justificativa para o indeferimento não tem correspondência com o que dita a Lei.

Portanto, com relação ao álcool anidro, concluo e proponho a este Egrégio Colegiado:

- que ele é insumo para a produção da gasolina C;*
- que ele não pode ser considerado como revenda quando se vende a gasolina C;*

- *que, nessa situação, ele faz jus a apuração de crédito para o PIS e a COFINS, inclusive porque não há vedação na Lei nesse sentido para álcool anidro;*
- *que seja dado provimento ao recurso voluntário neste aspecto.*

(...) (grifos constantes no original)

34. Aliás, exatamente neste sentido, assim decidiu recentemente o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.051.634/CE:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

I - O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subseqüentes não se consumem, não será devolvido.

II - O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

III - O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

IV - Agravo Regimental provido.

(STJ; AgRg no REsp 1051634/CE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em **28/03/2017**, DJe 27/04/2017) (grifos nosso).

35. No transcorrer do seu preciso voto a Ministra Regina Helena Costa aduz que:

(...).

A Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, instituiu benefícios fiscais como a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, convertendo-se em operação,

inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTE, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:

(...).

Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:

(...).

Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em outras palavras, a norma em destaque deixa claro a possibilidade de o contribuinte utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência monofásica.

Cumpre salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTE, porquanto não traz expressa essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da mesma lei.

(...).

36. Dessa feita, não sendo a monofasia um impedimento para a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS e, ainda, tendo a legislação própria evoluído para admitir o creditamento na aquisição de combustíveis empregados como insumo, a questão quanto aos créditos vindicados pela recorrente passou a ser a existência ou não de enquadramento do álcool anidro por ela adquirido no conceito de insumo. A nosso ver, como desenvolvido nos itens "I.a" e "a" do presente voto, o álcool anidro é insumo para a recorrente, o que lhe dá, consequentemente, direito a crédito de PIS e COFINS.

37. Nem se alegue, como quer fazer crer a decisão recorrida, que esse direito ao creditamento nas aquisições de álcool carburante só teria advindo com a lei n. 11.727/08 que, em seu art. 7º deu nova redação ao art. 5º da lei 9.718/98, que passou a assim prescrever:

Art. 5º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...).

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor.

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo.

38. Regulamentando o disposto no § 15. do art. 5º da lei 9.718/98, o Decreto n. 6.573/08 em sua redação original assim estabeleceu:

Art. 3º No caso da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 15 do art. 5º da Lei no 9.718, de 1998, ficam estabelecidos, respectivamente, em:

I - R\$ 3,21 (três reais e vinte e um centavos) e R\$ 14,79 (quatorze reais e setenta e nove centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e

II - R\$ 16,07 (dezesseis reais e sete centavos) e R\$ 73,93 (setenta e três reais e noventa e três centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

(...).

39. Da análise de tais dispositivos é possível concluir que, em verdade, o que houve foi uma mudança quanto ao método de apuração do creditamento já existente desde a alteração promovida pela lei n. 10.865/04 em relação ao art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04. Assim, o creditamento deixou de ser feito mediante uma apuração *ad valorem* e passou a ser realizado por meio de uma apuração *ad rem*. Em suma, os dispositivos supra transcritos não criaram juridicamente neste instante a possibilidade do creditamento aqui analisado, mas apenas alteraram o método da sua apuração.

40. Diante deste quadro, voto por reconhecer o direito ao creditamento pleiteado pela Recorrente em relação às operações de aquisição de álcool anidro.

II. Os outros créditos pleiteados pelo contribuinte no valor de R\$ 977.168,78

II.a O direito ao crédito e o ônus probatório

41. Não obstante, o contribuinte pleiteia ainda créditos referentes a setembro de 2009 e que dizem respeito, preponderantemente, à gastos com fretes e armazenagens. Aduz, subsidiariamente, que tal discussão deveria ficar sobrestada até que houvesse decisão definitiva no bojo do mandado de segurança autuado sob o n. 2009.32.00.003506-3, no qual o contribuinte discute o direito de ver reconhecido o creditamento de fretes e armazenagens nas transferências realizadas entre suas bases primária e secundária.

42. Tenho para mim, todavia, que não é caso de sobrestamento, uma vez que a decisão a ser proferida nos autos n. 2009.32.00.003506-3 em nada afetará a presente demanda, uma vez que, no caso decidendo, o que impede o pretense creditamento do Recorrente não é uma questão jurídica, mas de fato, ou melhor, a ausência de prova por parte do contribuinte a atestar seu direito.

43. Nesse sentido, aliás, bem decidiu a decisão atacada:

(...).

Portanto, com os elementos disponíveis, não há como se assegurar de que o contribuinte tem efetivamente o direito a um crédito de Cofins de R\$ 977.168,78, gerado no mês de setembro/2009, vinculado a operações não tributadas no mercado interno, muito menos, de que esse crédito se encontra respaldado em documentação hábil e idônea.

Em se tratando de pedido de ressarcimento de crédito, é incontroverso o entendimento de que é do contribuinte o ônus de comprovar sua liquidez e certeza, condições essas essenciais ao reconhecimento do direito creditório, nos termos do art. 170 do CTN. 5

Por outro lado, de acordo com o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/726, o momento para apresentação das provas é o da manifestação de inconformidade, precluindo o direito do contribuinte de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas situações de justa causa excepcionadas no referido dispositivo, em nenhuma das quais se insere o presente caso.

Assim sendo, ante a insuficiência de provas carreadas aos autos pela manifestante, não há como reconhecer o direito creditório pretendido quanto aos alegados créditos gerados no próprio mês de setembro de 2009, que segundo a manifestante teria sido de R\$ 977.168,78.

44. Em verdade, o contribuinte se limita a trazer cópias de umas planilhas por ele formuladas (fls. 99/131) no qual há a descrição dos custos que ele (contribuinte) pretende ver creditado. Não há, entretanto, qualquer articulação entre tais informações e seus documentos fiscais, o que de fato torna impossível a apuração de eventuais créditos em favor do contribuinte.

45. Diante deste quadro, ante a ausência de prova quanto à certeza e liquidez do suposto crédito aqui analisado, nego provimento ao recurso do contribuinte neste tópico em particular.

Dispositivo

46. *Ex positis*, voto por dar **parcial provimento** ao recurso voluntário do contribuinte para reconhecer seu crédito em relação às operações de aquisição de álcool anidro.

47. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

