



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

Processo n° 10283.901511/2013-06
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3402-006.000 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2018
Matéria COFINS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO SABBA SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. CREDITAMENTO. COFINS. POSSIBILIDADE. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Embargos de Declaração. Por maioria de votos, em dar provimento aos embargos para suprir a omissão apontada, sem efeitos infringentes. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra que atribuíam efeitos infringentes para negar provimento ao Recurso Voluntário, face a necessidade de retificação do DACON para aproveitamento do crédito extemporâneo.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula,

Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, sendo substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Avila (suplente convocado).

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 de 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 (aliquotas 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. Por sua vez, processado o recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 655/673.

4. Em sessão de julgamento ocorrida em 29 de agosto de 2017, esta Turma julgadora, por unanimidade de votos (acórdão n. 3402-004.356 - fls. 683/704), deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, 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

Ementa:

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO 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 TJ (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.

5. Diante deste quadro, a Fazenda Nacional interpôs os embargos de declaração de fls. 706/711 alegando a omissão do julgado, uma vez que, segundo a recorrente, o acórdão atacado não teria se manifestado acerca do fundamento quanto ao crédito vindicado ser extemporâneo.

6. O sobredito recurso foi admitido pelo despacho de fls. 714/717. Não obstante, ante o potencial efeito infringente do aludido recurso, foi dado vista ao contribuinte (despacho de fls. 718/720), o qual se manifestou em petição de fls. 729/736.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

8. Os embargos de declaração são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

9. De fato o acórdão recorrido incorreu em omissão, conforme asseverado pelo embargante em suas razões recursais. Vejamos.

10. Conforme se observa dos autos, um dos fundamentos invocados para a glosa dos créditos vindicados decorreria do fato da fiscalização concluir pela impossibilidade de creditamento de álcool anidro para a produção de gasolina tipo C. Acontece que, além deste fundamento, existe outro suficiente para a eventual manutenção da glosa perpetrada, qual seja, o pretenso fato do crédito pleiteado ser extemporâneo. É o que se observa do seguinte trecho do parecer exarado pela fiscalização:

2.4) É importante ressaltar que mesmo que houvesse amparo da legislação para tomada de crédito referente aquisições de álcool anidro desde o ano de 2004 o exercício do direito subjetivo de pleitear ressarcimento estaria condicionado a retificação das declarações que demonstram e controlam referido crédito (dacon) e transmissão de PER retificador referente ao primeiro trimestre subsequente ao qual o contribuinte tenha solicitado ressarcimento desde que referidos crédito ainda não estivessem prescritos.

No caso sob análise o contribuinte não retificou os dacons referente aos períodos de apuração respectivos de forma a demonstrar a tomada de crédito e utilização dos mesmos nos respectivos períodos de apuração . Tendo em vista que o contribuinte pleiteou ressarcimentos referente a cofins mercado interno 4º trimestre de 2005 e dos (1º, 2º 3º E 4º) trimestre de 2006 teria havido em nosso entendimento ,smj, o esgotamento o crédito referente a períodos de apuração anterior a 31/12/2006.

A Solução de Consulta 229-SRRF 09/Disit de 15/09/2009 , abaixo transcrita ,dispõe neste sentido da necessidade de retificação dos dacons dos respectivos períodos de apuração , no caso de apuração extemporânea enquanto não prescritos os créditos:

11. Assim, segundo a fiscalização, a não comprovação de questão estritamente formal - retificação de DACON's - impediria a tomada dos créditos extemporâneos.

12. Logo, superado o fundamento empregado pela DRJ para a manutenção da glosa perpetrada pela fiscalização (impossibilidade de creditamento de álcool anidro para a

produção de gasolina tipo C), este colegiado deveria ter analisado o outro fundamento autônomo e suficiente para a manutenção desta glosa, o que passo a fazer no presente voto.

13. É consabido que a jurisprudência consagrada deste Tribunal¹ é no sentido de admitir o creditamento extemporâneo desde que presentes dois requisitos, quais sejam: (i) o crédito vindicado deve ser aproveitado dentro do prazo de 05 anos; e (ii) inexistindo as retificações pertinentes, o contribuinte deve comprovar que não utilizou o crédito pleiteado em outros períodos.

14. No caso decidendo o primeiro requisito alhures mencionado resta devidamente cumprido, já que o álcool anidro foi adquirido pelo contribuinte entre 01/09/2004 e 30/09/2008, sendo o correspondente PER apresentado em setembro de 2009, i.e., dentro do quinquênio prescricional. Nesse sentido, inclusive, é a manifestação do despacho decisório, *in verbis*:

1.2.21) No item 11 discrimina que o valor do crédito objeto de ressarcimento para setembro de 2009 no valor de R\$ 15.353.551,39 é composto de R\$ 14.376.382,61 referente às aquisições de álcool anidro no período de R\$ 01/09/2004 a 30/09/2008 e R\$ 977.168,78 relacionado a outros créditos gerados naquele mês. (observa-se que o contribuinte somente alega que teria estes outros créditos mas não relaciona o documentário fiscal que suportaria tal afirmação e conseqüentemente não apresenta referida comprovação).

15. Já em relação ao segundo requisito, convém destacar que a glosa não foi motivada pelo fato de o contribuinte não ter feito prova da não utilização do crédito em outros períodos, mas tão-somente por uma questão de forma, i.e., pelo fato do contribuinte não ter retificado seus DACON's para o período em comento. É o que se observa dos seguintes trechos do parecer de fls. 491/503 e que fundamenta a glosa:

(...).

1.2.20) No item 10 afirma o contribuinte 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 ressarcimento Cofins mercado interno^{3º} trimestre de 2009 , sob análise, seria de R\$ 15.398.296,79 e não o que consta no seu pedido de ressarcimento sob análise de R\$ 29.623.199,04.

¹ "Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006, 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre."

(...).

1.2.24) No ítem 15 responde o contribuinte que “Com relação ao PER 41105.92767.290409.1.1.11-5700 informa que referem-se exclusivamente a outros créditos gerados durante o 4º trimestre de 2006, não incluídos aqueles relativos às aquisições de álcool anidro para adição a gasolina A como comprova seu demonstrativo de crédito no valor total para o trimestre de R\$ 2.316.972,02 e que, após utilizados parcialmente para a quitação da COFINS devida no próprio trimestre, no valor total de R\$ 762.101,27, gera o crédito passível de ressarcimento de R\$ 1.554.870,75 solicitado através do referido PER(doc .01)”. Observa-se entretanto que embora tenha exaurido o seu crédito até o 4º trimestre de 2006 houve transferência de crédito remanescente para o período seguinte ;

(...).

2.4) É importante ressaltar que mesmo que houvesse amparo da legislação para tomada de crédito referente aquisições de álcool anidro desde o ano de 2004 o exercício do direito subjetivo de pleitear ressarcimento estaria condicionado a retificação das declarações que demonstram e controlam referido crédito (dacon) e transmissão de PER retificador referente ao primeiro trimestre subsequente ao qual o contribuinte tenha solicitado ressarcimento desde que referidos crédito ainda não estivessem prescritos.

No caso sob análise o contribuinte não retificou os dacons referente aos períodos de apuração respectivos de forma a demonstrar a tomada de crédito e utilização dos mesmos nos respectivos períodos de apuração . Tendo em vista que o contribuinte pleiteou ressarcimentos referente a cofins mercado interno 4º trimestre de 2005 e dos (1º , 2º 3º E 4º) trimestre de 2006 teria havido em nosso entendimento ,smj, o esgotamento o crédito referente a períodos de apuração anterior a 31/12/2006.

A Solução de Consulta 229-SRRF 09/Disit de 15/09/2009 , abaixo transcrita , dispõe neste sentido da necessidade de retificação dos dacons dos respectivos períodos de apuração , no caso de apuração extemporânea enquanto não prescritos os créditos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. RETIFICAÇÃO. DACON. DCTF.

Erros quanto à apropriação de créditos da sistemática não-cumulativa de apuração da Cofins devem ser corrigidos pela entrega do Dacon e da DCTF retificadores, o que poderá ser feito enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 168, I; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10.

.....

. Em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, deve-se ressaltar que não é possível a apropriação extemporânea dos créditos relativos à sistemática não-cumulativa de apuração. Com isso se quer afirmar que os créditos devem ser apurados no período determinado pelas normas que regem essas contribuições. Caso a consultante tenha deixado de descontar ou tenha descontado a menor no tempo correto, poderá realizar a correção *a posteriori*, desde que seja feita a retificação tanto dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons) quanto das Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das contribuições.

Por fim, deve-se ressaltar que a retificação de qualquer uma das declarações anteriormente citadas (DIPJ, DCTF e Dacon) só poderá ser feita enquanto não extinto o direito de o contribuinte pleitear a restituição, fato que, de acordo com o art. 168, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), ocorre no prazo de cinco anos contado da data da extinção do crédito tributário.”

17. Em verdade, quer parecer que tal glosa não se fundamentou em tal aspecto, uma vez que a própria fiscalização, antes de proferir o despacho de indeferimento, atestou a inexistência de tal aproveitamento em outros períodos, conforme se observa dos seguintes trechos da sua manifestação:

1.2.24) No item 15 responde o contribuinte que “Com relação ao PER 41105.92767.290409.1.1.11-5700 informa que referem-se exclusivamente a outros créditos gerados durante o 4º trimestre de 2006, não incluídos aqueles relativos às aquisições de álcool anidro para adição a gasolina A como comprova seu demonstrativo de crédito no valor total para o trimestre de R\$ 2.316.972,02 e que, após utilizados parcialmente para a quitação da COFINS devida no próprio trimestre, no valor total de R\$ 762.101,27, gera o crédito passível de ressarcimento de R\$ 1.554.870,75 solicitado através do referido PER(doc .01)”. Observa-se entretanto que embora tenha exaurido o seu crédito até o 4º trimestre de 2006 houve transferência de crédito remanescente para o período seguinte ;

18. Em outros termos, resta positivado nos autos que em fase fiscalizatória acerca da certeza e liquidez do crédito vindicado, o contribuinte foi questionado acerca do PER nº 41105.92767.290409.1.1.11-5700, i.e., para saber se tal PER contemplaria ou não os créditos aqui debatidos (PER nº 33723.17274.301009.1.1.11-5377) o que implicaria um indevido aproveitamento em duplicidade, oportunidade em que o contribuinte esclareceu e comprovou de que se tratavam de outros créditos gerados no 4º trimestre de 2006, o que foi acatado pela fiscalização, já que tal questão não foi - repita-se - o fundamento da glosa do presente crédito.

19. Diante deste quadro, conheço os embargos de declaração interpostos para integrar a decisão embargada nos termos aqui expostos.

Dispositivo

20. *Ex positis*, voto por **conhecer** e **dar provimento** aos embargos de declaração interpostos para suprir a omissão apontada, porém, sem efeitos infringentes, mantendo-se, portanto, o resultado do julgamento exarado no acórdão n. 3402-004.356.

21. É como voto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro.