



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.901511/2013-06
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.725 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 09 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETROLEO SABBA SA

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

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

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA
ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO.
CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS e da COFINS, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727, de 2008, quando passou a ser possível o seu creditamento.

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO
C. CREDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.
IMPOSSIBILIDADE.

Verificado a impossibilidade de aproveitamento do crédito discutido, resta prejudicada a discussão desta matéria, que cinge-se sobre os requisitos de aproveitamento de créditos extemporâneos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Valcir Gassen (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (e-fls. 751 a 802), interposto pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão n.º 3402-004.356 (e-fls. 683 a 703), de 29 de agosto de 2017, integrado pelo Acórdão n.º 3402-006.000 (e-fls. 741 a 749), de 29 de novembro de 2018, proferidos pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos deu provimento ao Recurso Voluntário.

O Acórdão n.º 3402-004.356 ficou assim ementado:

**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 o termos do que dispõe o art. 3, 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, incumbindolhe o ônus da prova.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Direito creditório reconhecido em parte.

Já o Acórdão n.º 3402-006.000 possui a seguinte ementa:

**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.

Diante do recurso da Fazenda Nacional, comprovada a divergência jurisprudencial, entendeu-se pela admissibilidade, conforme o Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 805 a 809), em 28 de fevereiro de 2019, pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Diante do recurso interposto pela Fazenda Nacional o Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls.818 a 854) em 3 de abril de 2019, e, em síntese, pede o não provimento e o reconhecimento da possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre álcool anidro para produção de gasolina tipo C, pois entende ser insumo.

O Contribuinte apresentou Recurso Especial (e-fls. 859 a 871) em 3 de abril de 2019. O recurso do Contribuinte não foi admitido por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 890 a 894), em 31 de maio de 2019, pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Frente a decisão proferida no Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o Contribuinte ingressou com Agravo (e-fls. 903 a 911), em 22 de julho de 2019

Tomou-se conhecimento do Agravo e por intermédio do Despacho em Agravo (e-fls. 915 a 918), em 5 de setembro de 2019, este foi rejeitado, mantendo-se a negativa de seguimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade.

Na análise entre o acórdão ora recorrido e do acórdão integrador com os Acórdãos paradigmas n.º 3401-003.813 e 3401-002.893, no que tange a apuração de créditos da não-

cumulatividade sobre a aquisição de álcool anidro, bem como, com os Acórdãos paradigmas nº 3301-001.999 e 3302-005.190, quanto a matéria de apuração de créditos extemporâneos independentemente da inclusão em DACON ou apresentação de DACON retificadora, constata-se a divergência jurisprudencial, portanto, pelo conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

A questão de mérito trata de duas questões: 1) a apuração de créditos da não-cumulatividade sobre a aquisição de álcool anidro, e, 2) apuração de créditos extemporâneos independentemente da inclusão em DACON ou apresentação de DACON retificadora. Tratar-se-á separadamente em seguida de cada uma das matérias.

A controvérsia quanto a primeira matéria diz respeito ao direito ou não do Contribuinte creditar-se de valores de COFINS decorrentes da aquisição de álcool anidro destinado à adição à gasolina A para a obtenção da gasolina C no período de setembro de 2004 a setembro de 2008.

A Fazenda Nacional entende, no presente feito, que não é possível a apuração de crédito na aquisição de álcool anidro. Sustenta que (e-fls. 784 e seguintes):

Nesse sentido, não tem razão a contribuinte, que entende ter direito a esse creditamento por se tratar de valores referentes à aquisição de bem considerado insumo.

Isto porque, a não cumulatividade deve estar atrelada à **materialidade do tributo**, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela. O PIS e a COFINS, como é cediço, incidem sobre os ingressos que possam ser considerados receitas, ou seja, aqueles oriundos de compra e venda de mercadorias, prestação de serviços e das demais atividades empresárias, tais como a cessão onerosa e temporária de um bem ou direito ou a remuneração de um investimento.

Assim, quando se fala em não-cumulatividade daquelas contribuições, ela deve estar relacionada com os gastos incorridos pelo contribuinte para realizar, diretamente, os negócios jurídicos relacionados à sua ATIVIDADE FIM, capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS/COFINS.

Embora não se possa reconhecer como insumo, no caso das contribuições em questão, apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem utilizados no produto industrializado (tal como no IPI), o fato é que também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do RIR).

A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a COFINS ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além do referido imposto incidir sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questões que, repita-se, oneram a receita obtida através de operações de venda de bens, prestação de serviços e outras previstas na lei. (...)

Neste mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais também já definiu que para a conceituação de insumos não se deve levar em conta a legislação do Imposto de Renda, afastando-se, com isso, a possibilidade de desconto de créditos decorrentes de meras despesas necessárias à manutenção da atividade empresarial. (...)

Logo, **a distribuidora não produz nada**, ela apenas realiza a mistura dos produtos (gasolina A com álcool anidro), não havendo que se falar, portanto, em insumos. (...)

Essa impossibilidade de tomada de créditos relativamente às operações sobre as quais não incidem o PIS e a COFINS, assim como àquelas sujeitas aos regimes de incidência monofásica, como a venda de álcool anidro adicionado à gasolina, guarda total lógica, seja econômica, seja jurídica, pois o revendedor, nestes casos, não se apresenta como sujeito à tributação, já que esta ficou concentrada na operação anterior da cadeia econômica, realizando o revendedor operações sujeitas à alíquota zero (art. 5º, § 1º, I da Lei 9.718/98).

Com a devida vênia ao entendimento da Fazenda Nacional entende-se que assiste razão nesta matéria ao Contribuinte. Cito trechos do voto proferido no Acórdão nº 3402-004.356, que por unanimidade de votos se deu provimento ao Recurso Voluntário, de relatoria do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, como razões para decidir de acordo com o previsto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999:

(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 o recorrente cumpra com seu objeto social (revenda de combustíveis, dentre os quais destacadamente 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, mantevese 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 sujeitarse à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípua 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

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, o exatamente como prescrito originalmente no art. 3 , 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 o 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, esperase 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 Alcool 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: que:

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, desonerandose as demais fases da cadeia produtiva. Na monofásia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes 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 (...).

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, convertendose 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 REPORTO, 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, repitase, 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 estornálos 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.

Cumpra 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.

Sem reparos ao entendimento exposto acima, vota-se por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a apuração de créditos da não-cumulatividade sobre a aquisição de álcool anidro.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheiro relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto às seguintes matérias: “**1**) a apuração de créditos da não-cumulatividade sobre a aquisição de álcool anidro, e, **2**) apuração de créditos extemporâneos independentemente da inclusão em

DACON ou apresentação de DACON retificadora”. Tratarei separadamente em seguida de cada uma dessas questões.

1) a apuração de créditos da não-cumulatividade sobre a aquisição de álcool anidro

Cinge-se a controvérsia no que diz respeito ao direito ou não do Contribuinte creditar-se de valores de COFINS decorrentes da aquisição de álcool anidro destinado à adição à gasolina Tipo “A” para a obtenção da gasolina Tipo “C”, no período de apuração de setembro de 2004 a setembro de 2008.

No especial a Fazenda Nacional entende, no presente feito, que não é possível a apuração de crédito de COFINS na aquisição de álcool anidro.

Primeiramente, cabe aqui ressaltar que os créditos pretendidos nesse processo **são retroativos e pertencem aos períodos de apuração (PA): 09/2004 a 09/2008**. Confira-se trecho do Acórdão recorrido (fl. 688):

“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, a inda, (ii) a existência de outros créditos gerados no próprio mês de setembro de 2009”. (Grifei)

Pois bem. Quanto a essa questão, entendo que somente com o advento da Lei nº 11.727, de 2008, a partir de 1º/10/2008, é que passou a ser possível o creditamento da COFINS, com base inclusive, na Solução de Consulta SRRF/Disit nº 328, de 19/12/2012, conforme passo a explicar mais detalhadamente a seguir.

Isto porque, essa matéria já foi objeto de recente análise por esta 3ª Turma da CSRF, quando do julgamento do PAF nº 10865.002284/2008-18, em que foi prolatado o **Acórdão nº 9303-010.327**, de 17/06/2020, de relatoria do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*, com quais fundamentos concordo e subscrevo as considerações tecidas na decisão citada, adotando-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“No **mérito**, toda a análise passa pelo tratamento diferenciado (sempre) dado pelo legislador PIS/COFINS à tributação dos combustíveis, em razão da sua representatividade para a arrecadação tributária (o que não se verifica para o IPI, ao qual são imunes). Para a gasolina, sempre se procurou a concentração no fabricante, pois o monopólio do refino é da PETROBRÁS.

Já, no caso do álcool, a produção se dá pelas Usinas/Destilarias – privadas e várias, o que levou à tributação concentrada nos distribuidores (dos quais, o mais representativo era da PETROBRÁS), nos fabricantes, depois em ambos ...

E, neste contexto “diferenciado”, estão os distribuidores de Gasolina Tipo “C”, que misturam o álcool anidro (que só existe em razão desta mistura) à Gasolina Tipo “A”, na proporção estabelecida pela ANP, os quais, à vista destas especificidades, são tratados pelo legislador como comerciantes.

Portanto, não desconhece o legislador que o distribuidor de combustíveis mistura a gasolina ao álcool anidro e, mesmo assim, o trata como simples comerciante – e não como industrial, o que, por si só, já tira qualquer suporte da alegação da recorrente. Vejamos o teor do então vigente inciso II do art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a

(...)

II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Ora, se o álcool anidro fosse um insumo para industrialização, como ele poderia ser tributado diferentemente depois da mistura?

Nesse sentido, transcrevo Acórdão (já diversas vezes citado por outros eméritos julgadores em diversos Processos da Empresa PETROSUL) – nº 3301-003.050, de 21/07/2016, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, em julgamento presidido pelo também ilustre Dr. Andrada Márcio Canuto Natal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITO DE PIS. COMPRA DE ÁLCOOL E GASOLINA.

A compra de álcool anidro para fins carburantes e a compra de gasolina "A" com a intenção de obtenção de gasolina "C" não geram crédito de PIS para distribuidora de combustíveis.

(...)

Voto

Como relatado, a recorrente está pleiteando o ressarcimento de crédito do PIS do 1º Trimestre de 2006, alegando que, na qualidade de empresa distribuidora de combustível, vende Gasolina C e Óleo Diesel, cuja receita de venda é tributada pela sistemática não cumulativa, com alíquota zero, e com direito de crédito nas compras de Gasolina A e Álcool Etílico Anidro Combustível.

Entende a recorrente que o ressarcimento pleiteado está autorizado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04, que também autorizaria a escrituração e manutenção dos créditos nas aquisições, por empresa distribuidora de combustível, de Gasolina A, Óleo Diesel e Álcool Etílico Anidro Combustível, este utilizado para misturar à Gasolina A e formar a Gasolina C, objeto de venda pela recorrente.

Não assiste razão à recorrente.

Como se pode constatar da leitura da peça recursal, o pedido da recorrente parte do pressuposto de que o art. 17 da Lei nº 11.033/04, por ter regulado inteiramente a matéria, teria revogado a alínea "b", do inciso I, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 (lei anterior), que vedava a utilização de crédito na aquisição de gasolinas e óleo diesel.

Ocorrendo esta revogação, surgiria o direito ao crédito nas aquisições de Gasolina A, Óleo Diesel e Álcool Etílico Anidro Combustível, como de resto para todos os produtos submetidos ao regime monofásico de tributação da Cofins, adquiridos pelos comerciantes atacadistas e varejistas, como é o seu caso.

Vejamos o que reza o referido art. 17 da Lei nº 11.033/04:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Literalmente, este dispositivo apenas garante a manutenção dos créditos vinculados às operações com vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência do PIS.

Entretanto, o referido dispositivo não regula toda a matéria relativa a créditos de PIS e muito menos assegura que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência de PIS geram direito a crédito, para todos os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda nestas condições.

O referido dispositivo legal não tem a abrangência atribuída pela recorrente, porque efetivamente, não revogou tacitamente as disposições da legislação do PIS e da Cofins, não cumulativas, sobre o direito de efetuar créditos. Sequer fez alguma alteração nessas disposições legais.

O álcool etílico anidro e consequentemente a gasolina A não são considerados insumos pela legislação tributária. O inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação vigente no período relativo ao pedido em análise, determinava que seria igual a zero a alíquota da contribuição para o PIS incidente sobre a receita bruta auferida por distribuidores decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina.

Portanto, o álcool etílico anidro era tratado como um produto vendido pela distribuidora, sujeito à alíquota zero e não um insumo.

Assim, por lógica, tendo em vista que a distribuidora não podia vender o álcool etílico anidro separado da gasolina A, esta também não deveria ser tratada como um insumo, mas sim um produto.

A seguir transcreve-se o inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, vigente à época ...”

Reforçando este posicionamento e também tratando das mudanças legislativas ocorridas em 2008 a que se refere o Acórdão recorrido, além de retomar – pela sua relevância para a compreensão de todas estas peculiaridades relativas à tributação dos combustíveis, logo no início do Voto já aventadas – transcrevo também trechos da preciosa **Solução de Consulta nº 328** – SRRF08/Disit, de 19/12/2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DISTRIBUIDOR DE ÁLCOOL, PARA FINS CARBURANTES. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA.DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CRÉDITO.

Até 30 de abril de 2008, as aquisições, por distribuidor, de álcool anidro para adição à gasolina não geravam direito a crédito ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep, por força de vedação expressa contida na alínea “a” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Entre 1º de maio e 30 de setembro de 2008, as aquisições, por distribuidor, de álcool anidro para adição à gasolina não geravam direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep, por ausência de previsão legal, enquanto vigorou a redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008, ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998; ou por ausência de norma regulamentadora, de acordo com o previsto pelo § 15. deste mesmo artigo, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.

A partir de 1º de outubro de 2008, com a produção dos efeitos do art. 7º da Lei nº 11.727, de 2008 e do art. 3º do Decreto nº 6.573, de 2008, pode o distribuidor que adquire álcool anidro para adição à gasolina de outro distribuidor, descontar créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime não cumulativo, em relação ao produto adquirido, sendo o valor do crédito determinado por unidade de medida, conforme estabelecido na norma regulamentadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 4º e 5º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º, 3º e 8º; Medida Provisória nº 413, de 2008, arts. 7º, 14, 15 e 19; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 7º e 42; Decreto nº 6.573, de 2008; e IN SRF nº 594, de 2005.

(...)

Fundamentos:

(...)

24. Pretende a consultante ter reconhecido o seu direito de crédito sobre o valor das aquisições de álcool anidro para fins carburantes sob a alegação de que a vedação de aproveitamento de crédito constante dos arts. 3º, inciso I, alínea “a” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplica-se apenas quando de sua aquisição para revenda, DF CARF MF Fl. 374 Documento nato-digital Fl. 5

do Acórdão n.º 9303-010.327 - CSRF/3ª Turma Processo n.º 10865.002284/2008-18 hipótese que não se coadunaria com o seu caso concreto uma vez que o álcool anidro por ela adquirido seria na verdade insumo a ser utilizado na industrialização (beneficiamento) da gasolina A para sua transformação na gasolina C.

25. Não é possível prosperar a tese defendida pela interessada dentro da lógica tributária inerente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre os produtos com tributação concentrada. As alíquotas, neste caso, são diferenciadas de acordo com o papel do contribuinte na cadeia de produção e comercialização do produto. Como visto, no caso da gasolina e suas correntes, a tributação ficou concentrada no produtor (refinaria) e importador, aplicando-se ao distribuidor e ao varejista a alíquota zero. Caso viesse a ser acatada a argumentação da consulente, nas vendas de gasolina tipo C, ela não seria distribuidora, mas fabricante do produto, o que remeteria à imposição sobre suas receitas das alíquotas de 5,08% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 23,44% para a Cofins, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998. No entanto, ao contrário, as receitas estão sujeitas à alíquota zero. Em nome da maior clareza, reproduz-se tal dispositivo:

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 pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

26. Desta forma, não cabe a transposição para o regime próprio de tributação da Contribuição para o PIS e da Cofins relativo à gasolina e suas correntes dos conceitos adotados na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativos à industrialização, sob pena de macular toda a sua construção. A adição de álcool anidro à gasolina A feita pela consulente e por todos os demais distribuidores, para obtenção da gasolina C, que é por eles vendida e posteriormente comercializada pelos varejistas (postos de gasolina), não é considerada, neste contexto e para fins de apuração das contribuições, fabricação ou produção de bem ou produto, e, portanto, não permite a caracterização como insumo do álcool anidro a ela agregado. Logo, descabe a aplicação do desconto de crédito de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, porquanto tais dispositivos são relativos a insumos.

27. Em linha com tal interpretação, verifica-se que o legislador teve cuidado de reduzir a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativas ao álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor, conforme art. 42, inciso II, da MP 2158-35, de 2001, c/c §1º do art. 11 da IN SRF nº 594, de 2005.

28. Afastada, assim, a possibilidade de o álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor ser tratado como um insumo, premissa que sustentaria a tese da interessada quanto ao direito de aproveitamento de crédito em relação às suas aquisições do produto, deve ser demonstrado que, à luz da legislação vigente até o advento da Lei nº 11.727, de 2008, havia vedação expressa ao aproveitamento de créditos em relação à aquisição para revenda de álcool para fins carburantes, conforme arts. 3º, inciso I, “a)” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o que afasta prontamente a possibilidade de aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual, embora estabeleça ser admitido o aproveitamento de créditos vinculados às vendas efetuadas com

suspensão, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não tem o condão de sobrepor-se a uma vedação específica prevista na própria legislação de regência. Isto porque a regra geral apenas se aplica no silêncio de regra específica, o que não ocorre no caso em tela.

Toda a fundamentação acima exposta veio a ser modificada com a edição da MP nº 413, de 2008, convertida, com alterações, na Lei nº 11.727, de 2008. A referida MP introduziu, mediante seus arts. 14, 15 e 19, inciso III, alíneas “b” e “c” (redação dada pela MP nº 425, de 30 de abril de 2008), estabeleceu que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a partir de 1º de maio de 2008, se submetesse ao regime não cumulativo para a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e a da Cofins incidentes sobre as receitas de venda de álcool para fins carburantes, até então submetidas à sistemática cumulativa, por força do disposto no art. 8º, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10, inciso, VII, alínea “a” da Lei nº 10.833, de 2003. Observase, contudo, que a referida MP, em seu art. 10, manteve a vedação de apuração pelo distribuidor de combustíveis de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de álcool para fins carburantes, mesmo para adicioná-lo à gasolina.

30. Posteriormente, a MP nº 413, de 2008, foi convertida na Lei nº 11.727, de 2008, a qual, a par de manter a previsão de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e a Cofins incidentes sobre as receitas de venda de álcool para fins carburantes, trouxe algumas modificações na formatação original de tributação de tais receitas estabelecida pela MP, estabelecendo uma incidência bifásica, em que a exação recai tanto sobre o produtor/importador quanto sobre o distribuidor de álcool. E, no que se refere ao objeto precípuo dessa consulta, por meio das alterações promovidas por seu art. 7º, o art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passou a contemplar a possibilidade de os distribuidores de álcool, inclusive para fins carburantes, descontarem créditos relativos à aquisição do produto de outros distribuidores ...”

E reprisando, os créditos pretendidos nesse processo são retroativos e pertencem aos PA: 09/2004 a 09/2008 e, como acima delineado, neste período pretendido, não tinha permissivo legal para o aproveitamento desse crédito da COFINS.

À vista dos fundamentos acima expostos, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, quanto à impossibilidade de apuração de créditos da não-cumulatividade sobre a aquisição de álcool anidro para adição à gasolina.

Por fim, quanto a discussão da matéria “2. Apuração de créditos extemporâneos independentemente da inclusão em DACON ou apresentação de DACON retificadora”, verifica-se que, com a impossibilidade de aproveitamento do crédito acima discutido, resta prejudicada a discussão desta segunda matéria, que cinge-se sobre os requisitos de aproveitamento de créditos extemporâneos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

