



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.732535/2012-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.338 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

DIREITO AO CRÉDITO. ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. 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 foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÃO DE VENDA. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

Considerando os critérios já definidos pelo STJ no REsp 1.221.170 acerca da essencialidade e relevância já anteriormente definidos, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, o serviço de representação comercial está totalmente dissociado da face produtiva, uma vez que esses gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.

CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Tratando se de frete e armazenagem tributado pelas contribuições, o custo do serviço gera direito a crédito.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as aquisições de álcool anidro, de fretes e de armazenagem de combustíveis. Vencido o conselheiro Vinicius Guimarães que negava provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-009.337, de 22 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10480.732540/2012-04, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório excertos do relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma de Despacho Decisório que denegara direito creditório solicitado, referente à PIS não-cumulativa - mercado interno, do período apontado, pela inexistência do direito ao crédito pleiteado, não homologando, em consequência, as compensações declaradas nas Dcomp.

Os fundamentos do Despacho Decisório e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido e, por bem resumir os fatos, são aqui adotados. Os fundamentos da decisão estão expressos no voto exarado, sumariados na ementa do acórdão de piso:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA.

O creditamento pelo distribuidor que adquire álcool anidro para mistura à gasolina somente é possível a partir de outubro de 2008, sendo o valor do crédito determinado por unidade de medida e estabelecido em Decreto.

COMISSÕES PAGAS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os custos com comissões pagas a pessoas jurídicas, ainda que sejam necessários para a execução da atividade empresarial, não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência.

FRETES E ARMAZENAGEM DE PRODUTOS. CREDITAMENTO.

O direito de aproveitamento do crédito decorrente de gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, está condicionado ao principal, ou seja, os produtos que armazena ou transporta devem garantir direito ao creditamento.

Não se conformando com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo suas razões de defesa e aduzindo questões preliminares sobre a ausência de análise por parte da decisão recorrida de argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3302-009.338 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.732535/2012-93

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

II – Preliminar

A Recorrente alegou em seu recurso voluntário que a decisão recorrida deixou de analisar diversos argumentos suscitados na sua defesa, a saber: (i) utilização de alíquotas diferenciadas para apuração de créditos de PIS/COFINS; (ii) indevida negativa de direito ao ressarcimento dos saldos credores; (iii) necessidade de perícia técnica contábil.

Entretanto, a Recorrente não pede a nulidade da decisão recorrida, mas que as questões não analisadas pela Turma “a quo” sejam apreciadas por este Conselho.

Não procede o pleito realizado pela Recorrente.

Isto porque, a análise desse Conselho sobre matéria não apreciada pela instância “quo” acarreta supressão de instância, não permitido no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

Caberia, outrossim, diante de ausência manifestação da instância “a quo”, pleito de nulidade da decisão recorrida, contudo, considerando que a Recorrente não se manifestou nesse sentido e, não sendo matéria de ordem público, rejeito o pedido formulado pela Recorrente.

III – Mérito

No mérito, o cerne do litígio envolve (i) utilização de créditos anteriores para formação de saldo inicial; (ii) existência ou não de direito pelo contribuinte ao creditamento do Pis e da COFINS sobre as aquisições de álcool anidro, em face da realização de sua mistura à gasolina “A” com o fito de obter a gasolina “C”; (iii) créditos de serviços de representação comercial, pagos a título de comissões sobre vendas; e (iv) créditos decorrentes de frete e armazenagem de combustíveis.

Feitos essas considerações e, inexistindo preliminares, passa-se à análise das questões de mérito.

III.1 - Saldos Iniciais dos créditos de PIS e Cofins não-cumulativos informados no Dacon de janeiro/2008

A respeito do tema tratado neste tópico, a Recorrente afirma que os únicos créditos por ela utilizados para compensação com as obrigações de PIS e Cofins em janeiro de 2008 foram os oriundos de suas operações regulares no trimestre anterior (outubro a dezembro de 2007), no total de R\$ 108.715,38 para o PIS e R\$ 0,00 a Cofins, e que provavelmente o revisor foi induzido de que haveria a utilização de créditos em duplicidade em razão de erro de preenchimento no Dacon de janeiro/2008, que foi posteriormente retificada a Ficha 14 (PIS), mas mantida na Ficha 24 (Cofins) o erro cometido. Mas isso nada influenciou na mensuração das obrigações de janeiro de 2008, conforme se constata na Planilha 01, elaborada pela fiscalização, onde consta que a responsabilidade do 1º trimestre de 2008 seria de apenas R\$ 125.490,47 para o PIS e R\$ 578.015,83 para a Cofins.

Neste ponto, destaca-se que tanto a fiscalização quanto a DRJ analisaram a composição do saldo inicial com base nas informações prestadas pela própria Recorrente e, concluíram que não há divergência entre os resultados apurados, senão vejamos:

Quanto ao saldo inicial, a interessada alega que os únicos créditos por ela utilizados para compensação com as obrigações de PIS e Cofins em janeiro de 2008 foram os oriundos de suas operações regulares no trimestre anterior (outubro a dezembro de 2007) e que, apesar de erro cometido nas Fichas 14 e 24 do Dacon, nada influenciou na mensuração das obrigações de janeiro de 2008, cujo crédito do 1º trimestre de 2008 seria de apenas R\$ 125.490,47 para o PIS e R\$ 578.015,83 para a Cofins. De fato, ao se observar a Planilha 02 “Apuração do Saldo Inicial dos Créditos das Contribuições Sociais em Janeiro de 2008” consta como saldo credor utilizado em dez/2007 para o PIS o valor de R\$ 108.715,38 (objeto do PER nº 28068.42748.160108.1.1.10-9853) e para a Cofins o valor de R\$ 500.748,51 (objeto do PER nº 20217.60310.160108.1.1.11-5071). E para o saldo final do trimestre de 2008, consoante Planilha 01 “Apuração dos Créditos de PIS e Cofins não-cumulativos – 1º Trim/2008”, tem-se o saldo credor (autorizado pela fiscalização) para o PIS de R\$ 125.490,47 e para a Cofins de R\$ 578.015,83. **Mesmos valores mencionados pela interessada em sua manifestação e, portanto, não há divergência entre os resultados apurados.**

Em sede recursal, a Recorrente tornou repetir os arguidos de defesa, sem contudo, demonstrar o erro cometido pela decisão recorrida que concluiu pela inexistência de controvérsia na composição do saldo inicial.

Neste cenário, não vejo reparos à fazer na decisão recorrida.

III.2 - Direito ao creditamento do Pis e da COFINS sobre as aquisições de álcool anidro

Neste tópico a questão está delimitada quanto a existência ou não de direito pela Recorrente ao creditamento do Pis e da COFINS sobre as aquisições de álcool anidro, em face da realização de sua mistura à gasolina “A” com o fito de obter a gasolina “C”.

Por seu turno, a DRJ considerou que a ora Recorrente não fabrica ou produz bens, de forma que possa considerar, para efeitos tributários, o álcool anidro e a gasolina “A” como insumo do produto, a gasolina “C”, destinado à venda.

Argumenta que, diferentemente de produzir, a distribuidora apenas realiza a mistura da gasolina “A” com o álcool etílico anidro, para obtenção da gasolina “C”, em atendimento às normas baixadas pela Agência Nacional do Petróleo e que a legislação tributária de regência determinou que a alíquota para aquele produto seria zero por ser considerado um produto vendido pela distribuidora, e não um insumo.

Por sua vez, a Recorrente, em síntese apertada, entende de que o álcool anidro é produto intermediário obrigatório, e portanto insumo, da gasolina “c”, enquadrando o direito ao creditamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, que assim dispõem:

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)

A questão aqui discutida não é de fácil solução, tanto que tem gerado diversas posições sobre o assunto, cito os acórdãos 3803-003.138; 9303-010.237; 3301-003.051; 3201-005.803 e 3402-007.012 que, de forma resumida trazem os seguintes posicionamentos:

1º - As aquisições de álcool anidro realizada no período em apuração não geram direito ao crédito pleiteado tendo em vista que o permissivo legal somente surgiu em 01/10/2008 (primeiro dia do quarto mês subsequente) com a produção dos efeitos do art. 7º da Lei nº 11.727/08.

2º - O álcool etílico anidro não é considerado insumo pela legislação tributária. O inciso II do artigo 42 da MP nº 2.15835, 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 e Cofins incidente sobre a receita bruta auferida por distribuidores decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina.

3º - 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 foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

A respeito do assunto, filio-me ao terceiro posicionamento, no sentido de dar tratamento de insumo ao álcool anidro para a produção de gasolina tipo C, cujo fundamento peço vênia para adotar do voto proferido pela i. Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz, a saber:

Existem duas questões fundamentais a serem resolvidas pelo Colegiado, para que seja possível concluir pela validade ou não da tomada de crédito referente à compra de álcool anidro, para fins de mistura e posterior venda de gasolina tipo C. A primeira delas é se o álcool anidro enquadra-se no conceito de insumo, previsto no artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Como segundo ponto aparece a questão do regime tributário a que se submetem empresas do ramo da Recorrente, especificamente sobre a venda de combustíveis.

No que tange ao enquadramento do álcool anidro no conceito de insumo (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003), a controvérsia da tese foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa,:

Essencialidade – **considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente**, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmo critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Assim, restou definitivamente afastada a interpretação que prevalecia na Administração Tributária Federal – inclusive adotada no Acórdão recorrido – no sentido de que o conceito de insumo para fins de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS seguia a mesma lógica restrita do creditamento do IPI.

Pois bem. No presente caso, consta como objeto social da Recorrente (fls 38):

(...)

O seu cartão de CNPJ está em fls 44:

(...)

Nesse contexto negocial, desde o início do presente processo a Contribuinte informa que a pretensão de restituição dos valores diz respeito à aquisição de álcool anidro não para simples revenda, mas sim para sua utilização como insumo na produção de gasolina tipo C, diretamente de usinas produtoras para venda no mercado interno.

A Gasolina Automotiva Tipo C é a gasolina comum que se encontra disponível no mercado, sendo comercializada nos postos revendedores e utilizada em geral pelos veículos automotores. A gasolina C é preparada pelas companhias distribuidoras que adicionam álcool etílico anidro à gasolina tipo A, nos termos das normas ditadas pela Agência Nacional de Petróleo - ANP.

É importante tal definição, a medida que esclarece que a compra do álcool anidro serve justamente para a composição da Gasolina tipo C, e não para a revenda, como acontece normalmente com o álcool hidratado (vendido em postos de combustíveis com o escopo de abastecer veículos movidos à etanol).

Confirma tal fato exigência imposta pela 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.

Diante deste cenário, 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 nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, na leitura que lhe foi conferida pelo STJ no REsp n. 1.221.170 sendo que tal entendimento deve ser obrigatoriamente seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF).

Passa-se então ao segundo ponto da controvérsia, também utilizado tanto pelo despacho decisório (fls 55 a 60) quanto pela decisão recorrida pela negar o direito pleiteado pela Contribuinte: o regime de tributação monofásico.

A questão não é nova nesse Colegiado. Ela foi detalhadamente tratada pelo voto do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no Acórdão 3402-004.356, de 29 a agosto de 2017, ao qual aderiu a unanimidade do Colegiado.

Com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, o qual autoriza ao julgador na motivação, que deve ser explícita, clara e congruente, a fazer declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato, transcrevo a seguir o referido voto:

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 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 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. 3401002.893:

“(...).

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 o 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 causalção 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.

(...)"

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 REPORTE. 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 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 REPORTE, 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 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, 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.

Cumprido salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTO, 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 (dezesesseis 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.

Por essas razões, correta a Recorrente a respeito do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. Contudo, entendo que este não é o local nem o momento para se averiguar o montante dos créditos pleiteados. Na realidade, uma vez superada a questão da legitimidade para a tomada dos créditos, única razão adotada pelo despacho decisório para indeferir o pleito de ressarcimento, seus valores devem ser avaliados pela autoridade fiscal certificadora.

III.3 – Créditos de serviços de representação comercial, pagos a título de comissões sobre vendas

Nos termos do Relatório Fiscal, foram considerados como insumos os serviços de representação comercial prestados à pessoa jurídica fiscalizada, pagos a título de comissões sobre vendas.

A Recorrente enfatiza que sendo as despesas com o pagamento pelos serviços de representação comercial prestados à pessoa jurídica, vinculados às receitas de sua atividade, há direito ao crédito destes valores para o desconto com o PIS e à Cofins, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, pois são normais e usuais na sua atividade comercial. A seguir discorre sobre o conceito de insumo, entendendo que deve se assemelhar ao da legislação do IRPJ, isto é, despesas necessárias e usuais à atividade empresarial em desenvolvimento. Destaca, nesse sentido, decisões do CARF e posições doutrinárias.

Discordo do entendimento apresentado pela Recorrente. Isto porque, considerando os critérios já definidos pelo STJ no REsp 1.221.170 acerca da essencialidade e relevância já anteriormente definidos, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, entendo que o serviço de representação comercial está totalmente dissociado da face produtiva, uma vez que esses gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.

Neste sentido, mantém-se a glosa sobre os créditos de serviços de representação comercial.

III.4 - Créditos decorrentes de frete e armazenagem de combustíveis.

Aqui, tanto a fiscalização quanto a DRJ entendem que o crédito decorrentes de despesas com frete e armazenagem de combustíveis está condicionada ao principal, ou seja os produtos que armazena ou transporta devem garantir direito ao creditamento. Como para fiscalização o principal (aquisição de **Álcool anidro**) não garante crédito, logo as despesas associadas ao principal também não geram crédito.

Em relação ao tema, este relator entende que os custos com aquisição de frete e armazenagem por estar dissociado do principal, ou seja, não possui a mesma natureza do produto transportado, deve ser passível de creditamento.

Entretanto, referida discussão se tornou inócua para o presente caso, considerando que este relator entende que a aquisição do Álcool Anidro gera crédito de PIS/COFINS para o contribuinte, logo, as despesas com frete e armazenagem vinculadas ao insumo, por imposição legal (art.3º,

IX, da Lei n.º 10.833/2003) também conferem o direito ao crédito perseguido pela Recorrente.

Nestes termos, reverte-se a glosa em relação aos fretes e armazenagem na compra de combustíveis.

Diante do exposto, rejeito a preliminar arguida pela Recorrente e, no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para rever a glosas sobre as aquisições de álcool anidro e fretes e armazenagem de combustíveis.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as aquisições de álcool anidro, de fretes e de armazenagem de combustíveis.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Redator