



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.725094/2013-20
ACÓRDÃO	3302-014.023 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATINA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2011

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.

DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS. FRETES COMO INSUMOS.

As empresas destinadas à distribuição de combustíveis, desde que demonstrada a essencialidade, relevância e insubtrabilidade dos fretes sem prejuízo de sua atividade, podem considera-los como geradores de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições parafiscais.

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

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

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

A incidência monofásica do PIS e da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte pois não existe uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, restando negado o provimento quanto ao frete sobre envio de produtos acabados para os centros de distribuição, vencidos nesse quesito os Conselheiros Raphael Madeira Abad (relator original) e Jorge Lima Abud; e, pelo voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso, restando negado o pleito concernente à obtenção de créditos sobre combustíveis submetidos à tributação monofásica, vencidos nesse quesito os Conselheiros Raphael Madeira Abad (relator), Jorge Lima Abud e Walker Araújo. Não votaram na sessão de 31/01/2024 os Conselheiros José Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior e Mariel Orsi Gameiro (redatora ad hoc), tendo em conta que já haviam votado em outubro/2021 os Conselheiros Raphael Madeira Abad (relator original), Jorge Lima Abud e Walker Araújo. Julgamento iniciado em agosto/2021, com seguimento em outubro/2021.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Relatora Ad Hoc

Participaram do julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araújo, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo teve início com a lavratura de Auto de Infração em decorrência de utilização indevida de créditos tributários para fins de compensação.

O contribuinte é distribuidor de combustíveis tendo quase que a totalidade de suas receitas de vendas provenientes da venda de combustíveis sujeitos ao regime monofásico das contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins.

Dentre os produtos ditos monofásicos apenas o Álcool Hidratado sofre tributação no distribuidor, os demais produtos monofásicos são tributados nos importadores e/ou refinarias e são sujeitos à alíquota zero no caso de venda por distribuidor como é o caso da empresa ora fiscalizada.

A exigência tributária sob exame decorre da glosa de créditos apurados e utilizados pelo sujeito passivo na determinação das contribuições devidas. Com o afastamento dos créditos da não cumulatividade, restaram saldos tributários inadimplidos.

Alega que em conformidade com a atual interpretação acerca da definição do conceito de insumo, especialmente com o adendo da decisão proferida no Resp nº 1.221.170/PR, a caracterização de um serviço ou produto como insumo é circunstancial, dizendo respeito à essencialidade, relevância e impossibilidade de subtração sem perda substancial.

Por força das atividades desempenhadas pela contribuinte, a autoridade fiscal constatou irregularidades na apuração dos seguintes créditos:

- a) fretes de aquisição e transferência de produtos;
- b) armazenagem e frete nas operações de venda;
- c) outros dispêndios com energia elétrica, aluguéis, encargos de amortização de edificações e benfeitorias.

Na determinação do montante glosado de créditos, a fiscalização ponderou as aquisições relacionadas com vendas tributadas a alíquotas não nulas e aquelas sujeitas ao regime monofásico de apuração.

A partir do resultado da auditoria dos créditos detidos pela contribuinte, a fiscalização refez a apuração das contribuições e as insuficiências de recolhimento constituíram o crédito lançado de ofício.

(...)

Submetida a questão à DRJ, a Impugnação ao Auto de Infração foi julgada improcedente, sinteticamente, sob os argumentos:

- a) a exigência tributária decorre de glosa e com o afastamento dos créditos restaram saldos inadimplidos.
- b) o crédito do custo do frete é indissociável do crédito das mercadorias transportadas e como as mercadorias adquiridas não permitem a apuração de créditos, não pode ser apurado crédito sobre o seu frete.
- c) a natureza das mercadorias transportadas e armazenadas não gera direito a créditos.
- d) o transporte de produtos acabados não gera crédito.
- e) o artigo 17 da Lei n. 11.033/2004 não socorre o contribuinte por dizer respeito à manutenção do crédito, e no caso concreto entende que a questão é anterior, pois se os créditos são de possível apuração não podem ser mantidos.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

Cumprido relatar ainda que o Auto de Infração abrange o PIS e a COFINS do período de abril de 2008 a dezembro de 2011, sendo que durante este período entrou em vigor a Lei 11.727, de 23 de junho de 2008.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora Ad Hoc.

Como Redatora ad hoc, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Raphael Madeira Abad, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

2. Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito, partindo de algumas premissas essenciais ao deslinde da demanda.

2.1. Natureza jurídica da atividade de “mistura de combustíveis” exercida pela Recorrente.

Inicialmente a Recorrente pontua que trata-se de uma Distribuidora Atacadista de combustíveis que, apesar da terminologia, não limita-se a armazenar e distribuir combustíveis.

Explica que está inserida em uma cadeia que contém (i) Refinarias e Usinas responsáveis pelo refino do petróleo e produção do álcool a partir da cana de açúcar, respectivamente, (ii) postos de revenda e, entre eles, a distribuidora que, dentre outras atividades possui a de, por força de normas jurídicas, “batizar” a gasolina com cerca de ¼ de álcool anidro, bem como “batizar” o diesel puro com biodiesel (geralmente óleo de soja do qual se retira a glicerina). A responsabilidade de realizar esta operação é “exclusiva” das distribuidoras.

Em outras palavras, além de armazenar e distribuir combustíveis, a Recorrente ainda tem a obrigação de misturar álcool e biodiesel com o intuito de transformar os combustíveis puros (tipo A) nos combustíveis misturados que a legislação impõe que sejam consumidos pelos brasileiros.

Sinteticamente alega que a atividade de adicionar álcool à gasolina e acrescer um derivado do óleo de soja ao diesel seria um processo de transformação no qual a gasolina e o álcool seriam os produtos intermediários no primeiro caso e o diesel e o biodiesel os produtos intermediários no segundo caso.

A Recorrente alega que como são os estados litorâneos os maiores produtores de combustíveis fósseis e os estados do Centro Oeste os produtores de biocombustível, o **frete** e a **estocagem** dos “produtos intermediários” utilizados para a produção dos “combustíveis prontos para o consumo” são essenciais e relevantes para as atividades da Recorrente.

Aponta ainda que é vedada a comercialização dos combustíveis não misturados, o que obriga as distribuidoras a armazenarem e movimentarem os “produtos intermediários”.

A obrigatoriedade da venda de combustíveis diretamente da indústria também seria outro fator que faria o transporte e estocagem dos referidos “produtos intermediários” essenciais e relevantes.

Discorre ainda sobre as mazelas da logística brasileira, a importância de se manter a distribuição de combustíveis por todo o país e a necessidade de estocagem, como base primárias, e bases secundárias, retratando a odisseia que os combustíveis realizam.

Alega ainda que as normas jurídicas obrigam que sejam mantidos estoques mínimos de combustíveis que, segundo a Recorrente, seria mais um fator a demonstrar a essencialidade e relevância do transporte e do armazenamento.

A Recorrente também sustenta que a sua atividade produtiva se estende até a entrega do produto e que, inclusive, algumas misturas de combustíveis são realizadas com o

Alega ainda que é possível que um bem ou serviço seja considerado como insumo após a produção, como no caso de fretes sobre produtos acabados para formação de lotes ou entre estabelecimentos e que no caso concreto o produto transportado para uma base já possui um destinatário final – varejista – pré determinado, havendo inclusive necessidade de apresentar fluxo logístico para a ANP, merecendo destaque o fato de serem fungíveis.

Repita-se: não se trata aqui de uma questão de escolha por parte da distribuidora, mas sim de um fluxo logístico que permita à RECORRENTE o desempenho de suas obrigações legais de abastecimento energético contínuo em todo território nacional. Ademais, não é possível se entender que a passagem do combustível de uma base de armazenagem por outra base, que servirá de mero ponto de apoio logístico, tenha o condão de transformar uma operação de venda em duas operações distintas.

A discussão acerca da definição do conceito de insumo foi pacificada sob o aspecto teórico, especialmente com a pontuação da necessidade de que ele seja essencial e relevante ao processo produtivo, bem como o teste da subtração, teorias sobre as quais já não mais pairam dúvidas.

A questão atualmente tormentosa reside em realizar a subsunção entre estes conceitos jurídicos (insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo, que não podem dele ser subtraídos) e o bem, concretamente.

Para a interpretação deste caso, ANTES de discutir a essencialidade, relevância e imprescindibilidade dos bens envolvidos na mistura e o conceito de insumo para cada um deles, bem como o teste da subtração, é imprescindível que se analise se o processo de misturar o Álcool à Gasolina um no outro consiste em uma “fabricação ou produção”.

Esta exegese será realizada a seguir.

A Recorrente é uma Distribuidora de Combustíveis que, além de realizar a armazenagem e a distribuição propriamente dita dos combustíveis aos que finalmente os

venderão aos consumidores finais, que seria o papel clássico de uma distribuidora, é legalmente responsável por outra atividade, abaixo descrita.

Compete às distribuidoras **realizar uma mistura** imprescindível para que o combustível seja vendido, qual seja a da Gasolina “A” com o Álcool anidro, para que assim possa ser ainda vendida a terceiros que, por sua vez venderão para os consumidores finais.

Assim, não há discussão acerca do fato de que dentre as atividades da Recorrente encontra-se a **de misturar álcool à gasolina e biodiesel ao diesel**. Quanto a estes fatos não há controvérsia.

A questão reside em saber se a atividade de misturar o álcool à gasolina e o biodiesel ao diesel subsume-se ao conceito de ‘fabricação’ ou ‘produção’, bem como a natureza jurídica da “mistura”.

A conclusão acerca da natureza jurídica deste procedimento possui um impacto radical para a solução da controvérsia e é o ponto fulcral do presente processo.

Neste sentido há duas teses:

2.1.1. Tese segundo a qual há uma mistura no sentido físico químico mas não há mistura no sentido jurídico. – tese da fiscalização

A tese da fiscalização é a de que a mistura não é um processo de industrialização e que o produto vendido é a gasolina e o diesel, só que misturados com outros produtos que os tornam melhores (ou piores dependendo do posto de vista). Este entendimento assemelha a atividade a uma ‘venda casada’ criada por lei e que não pode ser destruída ou mesmo desconsiderada pelo CARF.

Por uma decisão política (no sentido jurídico da locução) ao consumidor brasileiro não é permitido que se venda a gasolina pura ou o diesel puro, mas tão somente quando vendidos em conjunto com outros produtos (ou seja misturados), e que o resultado final desta atividade não gera um terceiro produto, mas sim o mesmo produto só que aditivado, fortalecido, ou enfraquecido, dependendo do caso e do ângulo pelo qual se observa. A gasolina não deixaria de ser gasolina, mas uma gasolina diferente, talvez ecologicamente mais correta. Esta interpretação seria semelhante ao que ocorre com o sal iodado e a água iodada. Em ambos os casos o sal não deixa de ser sal e a água não deixa de ser água, mas por políticas públicas elas só podem ser vendidas quando adicionadas a outros produtos, e tal adição, ainda segundo a fiscalização, não é um processo de “fabricação ou de produção”.

Para aprofundar a tese esposada pela fiscalização é necessário salientar que toda a discussão deve ter início a partir da distinção entre a natureza ontológica e a natureza jurídica das coisas, que podem não ser coincidentes por diversos motivos, especialmente por força das presunções ou das ficções jurídicas.

Aliás o direito enquanto objeto cultural, portanto artificial busca retratar a realidade ontológica já sabendo previamente que isto não ocorrerá, seja pela incapacidade da

linguagem retratar os objetos ou pela própria vontade do legislador. Em outras palavras o mundo do direito (plano jurídico) não coincide com o plano fenomênico.

Talvez o exemplo tributário mais famoso de tal dissociação seja a energia elétrica que, muito embora não passe de um movimento de elétrons (para o mundo fenomênico) seja tratado pelo direito como um “bem”, tributado pelo ICMS e sujeito ao furto.

No caso concreto a fiscalização entende que muito embora as revendedoras de combustíveis, como é o caso da Recorrente realizem a mistura entre dois bens e no plano fenomênico estes bens possam vir a se misturar entre si, o direito tributário não os trata como bens misturados, mas sim como bens vendidos separados, disciplinando-os de forma diferenciada como será visto adiante, assim como não trata a Recorrente como uma empresa industrial, inclusive não a tributando como tal.

Admite o fisco tratar-se de mais uma das incontáveis ficções jurídicas criadas pelo legislador que, é sempre bom não podem sindicáveis pelo CARF por força da Súmula n. 02, cabendo ao colegiado tão somente interpretar as normas em vigor e realizar subsunções de fatos a elas, sem jamais buscar corrigi-las ou declara-las inconstitucionais ou ainda injustas, tarefa atribuída ao Poder Judiciário.

A questão da natureza jurídica da mistura de combustíveis já foi trazida por algumas vezes ao CARF que por diversas vezes entendeu que a atividade de misturar a Gasolina ‘A’ ao Álcool anidro, para que se transforme na Gasolina tipo ‘C’ e o Óleo Diesel ao Biodiesel, não é um processo de industrialização, e a distribuidora não fabrica ou produz um bem, mas tão somente realiza uma mistura, sem que esta mistura possa ser denominada por industrialização por não gerar um “produto” novo embora possa ser um “produto diferente” .

A maioria das decisões do CARF encontra arrimo no Acórdão 3301-003.050 de 21.07.2016, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, como por exemplo o Acórdão 9303-010.327 lavrado em 17 de junho de 2020 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais por voto de qualidade.

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.

O mesmo entendimento foi esposado pelo Ilustre Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira no Acórdão n. 3301-010.168 proferido em 29 de abril de 2021 por unanimidade, no qual entendeu que a sistemática de créditos pressupõe que os bens sejam utilizados como insumo na produção ou fabricação de outros bens, e que para tanto é necessário que os bens sofram alteração, e não somente sejam misturados entre si. Sob estes fundamentos entende que não é possível admitir que a distribuidora fabrice ou produza um novo combustível que, inclusive, é tratado pelas normas como uma mistura:

Portaria nº 309, de 2001, artigo 2º.

Art. 2º Para efeitos desta Portaria as gasolinas automotivas classificam-se em:

(.....)

II - gasolina C - é aquela constituída de gasolina A e álcool etílico anidro combustível, nas proporções e especificações definidas pela legislação em vigor e que atenda ao Regulamento Técnico.

Na ocasião concluiu-se que, naquele caso, a mistura dos produtos não pode ser considerado um processo produtivo.

“O produto continua sendo gasolina desde o momento em que é vendido pela refinaria até sua venda pela distribuidora; esta apenas adiciona álcool etílico anidro à gasolina, para a obtenção de um tipo específico do produto: gasolina “C”. Nesse ponto, vale observar que na própria Portaria CNP-DIRAB nº 209, de 11/06/1981, do Presidente do Conselho Nacional do Petróleo, transcrita pela interessada, ao estabelecer o Método de Ensaio para verificação do teor do álcool anidro carburante existente na gasolina automotiva, sempre faz referência à **“mistura de álcool anidro gasolina”** ou **“mistura álcool-gasolina automotivo tipo ‘A’”**, demonstrando tratar-se simplesmente de uma **mistura** e não um novo produto elaborado a partir dos insumos: álcool-gasolina. Portanto, não se cogitando tratar-se de insumo, tanto em relação à gasolina “A” quanto ao álcool anidro carburante, não há que se falar em direito a crédito dos bens assim adquiridos.

(...)

Portanto, a adição de álcool anidro à gasolina “A” feita pela contribuinte e por todas as demais distribuidoras, para obtenção da gasolina C, que é por elas vendida e posteriormente comercializada pelos varejistas (postos de gasolina) não é considerada, para fins de apuração das contribuições do PIS e da Cofins, fabricação ou produção de bem ou produto. Por conseguinte, não se permite a caracterização como insumo do álcool anidro a ela agregado, restando afastada a possibilidade do creditamento nas suas aquisições.

Neste sentido há diversos outros julgados, merecendo destaque os seguintes:

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/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 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento. (Acórdão nº 3401-008.704, de 28/01/21)

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/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 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento. (Acórdão nº 3402-007.717, de 22/09/20)

A fiscalização parte da premissa de que para as normas jurídicas em vigor a gasolina C é o nome atribuído pelo direito a uma espécie de “venda casada” criada por lei entre dois combustíveis diferentes, combustíveis estes que recebem tratamento jurídico tributário distinto ainda após misturados fisicamente (plano fenomênico) mas que continuam sendo tratados distintamente pelo direito (plano jurídico), a Recorrente não pode ser tratada como uma empresa industrial que cria um novo combustível, o processo não pode ser tratado como de produção ou fabricação e por consequência, os combustíveis utilizados na “mistura” não podem ser tratados como insumos.

Conclusivamente, embora possa haver uma mistura física entre os dois produtos, o fisco admite que o direito os trata como dois produtos diferentes e por uma ficção jurídica para o direito tributário o motorista não enche o tanque de gasolina com álcool, mas de gasolina e de álcool.

Esta corrente entende que o fato de haver uma imposição legal a que exista a mistura física (no plano fenomênico) entre os combustíveis, esta exigência não possui o condão de alterar o conceito jurídico dos combustíveis, e consequentemente, de gerar os créditos pretendidos pela Recorrente.

Finalmente, esta inteligência é no sentido de que não existe mistura e que não existe novo produto, mas sim que PARA O MUNDO JURÍDICO não existe uma mistura e não existe um novo produto, eis que O MUNDO JURÍDICO não o trata como tal.

2.1.2. Tese segundo a qual há uma mistura e a produção de um novo bem.

Já a Recorrente alega que é um processo industrial por meio do qual ela transforma insumos em um produto final. A Recorrente parte da premissa de que a Gasolina A, o Álcool anidro, o Diesel e o Biodiesel seriam insumos de um novo produto por ela industrializado,

quais sejam a Gasolina tipo 'C' e o Diesel. Em outras palavras alega que utiliza as matérias primas "gasolina tipo A, Óleo Diesel, Biodiesel e Alcool Anidro" para, produzir a "Gasolina Tipo C" e o "Diesel". Com estes fundamentos entende que faz jus aos créditos devidos em relação à movimentação de insumos e dos produtos acabados que vende, ou seja, os combustíveis prontos para o consumo, com diversos outros reflexos.

Para expor esta teoria peço vênha para adotar e transcrever o voto proferido Pelo Ilustre Conselheiro José Renato Pereira de Deus por esta Turma com composição ligeiramente diversa em setembro de 2020, no qual foi vencido apenas o Conselheiro Vinicius Guimarães. Acórdão 3302-009.337.

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 nº10.485, 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 nº 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 nº 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 sequência 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

causação ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada.

Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

(...).

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

(...).

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

Logo a justificativa para o indeferimento não tem correspondência com o que dita a Lei.

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

- que ele é insumo para a produção da gasolina C;
- que ele não pode ser considerado como revenda quando se vende a gasolina C; que, nessa situação, ele faz jus a apuração de crédito para o PIS e a COFINS, inclusive porque não há vedação na Lei nesse sentido para álcool anidro;
- que seja dado provimento ao recurso voluntário neste aspecto.

(...)"

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

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

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

Cumpre 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 (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.

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.

Também merece destaque o fato de que por meio da atividade realizada pela Recorrente (i) exerce atividade sobre um produto obtendo uma espécie nova, transformando-o em algo que possa ser comercializado, eis que a venda do produto intermediário é vedada, (ii) modifica um produto, beneficiando-o e alterando-o permanentemente.

Firme nestes entendimentos, voto no sentido de admitir que a Recorrente, embora não seja uma empresa industrial cria um novo **produto** e que para a realização desta mistura utiliza insumos que, por sua vez geram créditos.

2.2. **FRETE COMO INSUMO - Do argumento de que a Recorrente, na condição de Distribuidora de Combustíveis, tem o frete como um INSUMO essencial, relevante e insubtraível de sua atividade.**

A Recorrente alega que, na qualidade de distribuidora de combustíveis, que tem como atividade adquirir os combustíveis das refinarias e revender para outros revendedores (notadamente os postos de gasolina) tem o frete como um insumo para a prestação da sua atividade, o que faz especialmente a partir da nova definição do conceito de insumos reconhecida pelo Poder Judiciário e adotada pelo CARF, baseada na essencialidade, relevância e no teste da subtração.

A interpretação original, tradicionalmente realizada sobre o direito a crédito das contribuições parafiscais sujeitas à sistemática não cumulativa dizia respeito a dois pontos específicos, quais sejam os **insumos na produção** e os **fretes e armazenagem nas operações de venda**.

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei;

(...)

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;

(...)

IX armazenagem de mercadoria e **frete** na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Havia, então, uma dicotomia entre **“bens e serviços utilizados como insumos”** durante a fase produtiva e a **“armazenagem de mercadorias e fretes na operação de vendas.”** Também encontra-se consagrada a tese segundo a qual há créditos sobre as despesas (geralmente o frete) no transporte de produtos em elaboração entre as unidades da mesma empresa, pois neste caso o frete seria um insumo.

Rompe-se, portanto, a divisão então existente de que haveriam fretes/armazenagem e bens e serviços como insumos, para permitir a criação do “frete como insumo”, e não apenas “frete como frete”, que gerava a discussão de se era antes, durante ou depois do processo produtivo, bem como se aplicava apenas a produtos tributados ou também aos que não foram objeto de oneração.

A partir da ampliação da definição do conceito de insumos é necessário averiguar qual é a atividade de cada empresa para indagar, à luz dela, se um certo bem ou serviço é insumo ou não.

Já sob a égide da nova interpretação da definição do conceito de insumos a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF manifestou entendimento no sentido de negar o direito a crédito a fretes sob a alegação de que a empresa não havia demonstrado o vínculo de sua relevância com o processo produtivo:

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E COMERCIAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. (Acórdão 9303-008.398)

O que se extrai desta conclusão, por exclusão, é que é hipoteticamente possível que despesas de cunho administrativo e comercial gerem créditos de PIS e COFINS no regime da não-cumulatividade, todavia para tanto é imprescindível que reste demonstrada a relação de

relevância e essencialidade para o desempenho de suas atividades, sejam industriais ou comerciais.

É certo que neste voto o Ilustre Conselheiro Relator Andrada Márcio Canuto Natal deixou claro que no seu entendimento as **despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ, assim como** despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A questão, contudo, é aferir, sobre este novo prisma estabelecido pelo julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, no caso concreto, quais são os bens e serviços essenciais, relevantes ou imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Neste sentido é a nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, segundo a qual o STJ teria assentado 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 Lei nº 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”.

Seguem ainda outros pontos que merecem transcrição:

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil**.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo**. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são**

necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.** Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

No caso concreto a questão consiste em analisar os custos de FRETE e ARMAZENAGEM no caso de uma distribuidora de produtos, cuja principal atividade consiste exatamente em armazenar transportar e rearmazenar produtos, ou seja retirar das refinarias e entregar aos vendedores finais. Não é frete na aquisição de insumos, nem frete na operação de venda, mas a questão reside em se subsumir o “frete” ao conceito de “insumos” no caso concreto de empresas distribuidoras de produtos.

Para a solução desta controvérsia é imprescindível adentrar na atividade da empresa, que é de transporte, distribuição e movimentação de combustíveis, conforme seu estatuto social anexado aos autos.

A partir desta análise é possível concluir que os fretes podem ser considerados insumos essenciais, relevantes e insuprimíveis para que a Recorrente exerça sua atividade de transportar produtos.

Por este motivo voto por dar provimento a este capítulo recursal para reconhecer que à luz do Acórdão proferido no Resp nº 1.221.170/PR, e da nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os custos com fretes e armazenagem, no caso concreto da Recorrente, subsumem-se ao conceito de insumos para fins de geração de créditos de contribuições parafiscais eis que revelam-se essenciais, relevantes e insuprimíveis.

2.3. Argumento de que o fato do combustível ser submetido à tributação monofásica não impede a obtenção de créditos – Item III.2.5 do RV.

A Recorrente alega que o fato das vendas estarem sujeitas a tributação monofásica não impossibilitam o creditamento.

Contudo voto no sentido de que a monofasia não impacta diretamente a não cumulatividade e, pela similitude, adoto e transcrevo o voto proferido no Acórdão 3402004.356, de lavra do Ilustríssimo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, verbis:

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.

(...)

21. Para a devida compreensão na evolução legislativa para a temática em tela. 22. A lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS

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

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

24. Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam a 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.

(...)

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:

(...)

29. Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao crédito 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 regulamentação 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 crédito 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:

(...)

33. Ademais, o fato do álcool carburante permanecer sujeito à monofasia não é impeditivo para o citado crédito, 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:

(...)

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 estes motivos admito que o fato do combustível ser submetido à tributação monofásica não impede a obtenção de créditos.

2.4. Conclusões

Por todos os motivos expostos voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que ao misturar combustíveis a Recorrente realiza a produção de um bem novo, onde os bens que são misturados consideram-se insumos, com as consequências jurídicas disso advindas.

Dou provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que o frete e a armazenagem são, para o caso específico da Recorrente Distribuidora de Combustíveis, insumos essenciais, relevantes e insuprimíveis, aptos a gerarem créditos de PIS e de COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro