



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

Processo n° 12448.723024/2016-36
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3401-005.309 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETROBRÁS BIOCOMBUSTÍVEL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE BIODIESEL. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DA LEI Nº 11.116/2005. CRÉDITOS. APURAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A opção pelo Regime Especial de apuração e pagamento da contribuição estabelecido pela Lei nº 11.116, de 2005 pelo produtor de biodiesel não impede a apuração de créditos sobre os insumos de produção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE BIODIESEL. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DA LEI Nº 11.116/2005. CRÉDITOS. APURAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A opção pelo Regime Especial de apuração e pagamento da contribuição estabelecido pela Lei nº 11.116, de 2005 pelo produtor de biodiesel não impede a apuração de créditos sobre os insumos de produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração**, situado às *fls.* 02 a 30, lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de/em razão da falta de recolhimento de contribuição para Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referenteS ao período de apuração compreendido entre 01/01/2012 e 31/01/2012 , acrescido de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ R\$ 105.316.108,10.

2. Segundo se depreende do **relatório fiscal**, situado às *fls.* 32 a 38, narra a autoridade fiscal que o procedimento constatou que os créditos da contribuinte são muito superiores ao PIS e à Cofins apurados e que, no regime especial, a alíquota aplicada sobre o metro cúbico do combustível representa um percentual sobre a receita bruta muito menor do que as alíquotas do Regime não Cumulativo (1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins), o que a levou a concluir que, como a empresa apura indevidamente créditos não cumulativos relativos a receitas de venda de biodiesel, a cada mês, o "estoque" de créditos aumentaria de forma ilegítima.

3. A contribuinte, intimada em 22/06/2016, apresentou, em 20/07/2016, a **impugnação**, situada às *fls.* 1867 a 1899, na qual argumentou, em síntese, que: **(i)** o fato de as receitas de venda de biodiesel serem tributadas sob o regime especial de que trata a Lei nº 11.116, de 2005 (tributação concentrada ou monofásica) não afasta a aplicação, para fins de apuração dos créditos de PIS/COFINS a serem descontados, das regras previstas para o regime de apuração não-cumulativa desses tributos, regime ao qual se submete a PBIO; **(ii)** a autoridade fiscal parte da premissa equivocada de que a receita de venda de biodiesel, por ser tributada nos moldes do regime especial de que trata a Lei nº 11.116/2005 (tributação concentrada ou monofásica), não integra a "receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa", para fins de cálculo do rateio proporcional; **(iii)** o entendimento da contribuinte é reconhecido pela Administração Tributária por meio da Solução de Divergência Cosit nº 3/2016 e pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2016; **(iv)** a autoridade fiscal toma por fundamento para seu raciocínio o artigo 4º do Decreto 5.297/2004, cujas alíquotas dizem respeito ao metro cúbico de biodiesel fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semi-árido, mas a contribuinte não aplica essas alíquotas reduzidas, pois não produz biodiesel a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semi-árido, uma vez que a produção da PBIO é feita a partir, basicamente, de óleo de soja e, logo, as alíquotas adotadas para o cálculo monofásico do biodiesel estão previstas no art. 3º, parágrafo único, do Decreto nº 5.297/2004; e **(iv)** não cabe a glosa dos créditos acumulados pela impugnante (aqueles relativos a custos e

despesas vinculados ao auferimento de receitas com a venda de produtos), uma vez que nesta hipótese somente há previsão para estorno de créditos de PIS e Cofins sobre bens - adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda - que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (§13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15, da Lei 10.833/2003).

4. Em 06/02/2017 a 14ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-64.075**, situado às fls. 1975 a 1991, de relatoria do Auditor-Fiscal Fernando César Tofoli Queiroz, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2012 NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE BIODIESEL. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DA LEI Nº 11.116/2005. CRÉDITOS.

APURAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A opção pelo Regime Especial de apuração e pagamento da contribuição estabelecido pela Lei nº 11.116, de 2005 pelo produtor de biodiesel não impede a apuração de créditos sobre os insumos de produção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2012 NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE BIODIESEL. OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DA LEI Nº 11.116/2005. CRÉDITOS.

APURAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A opção pelo Regime Especial de apuração e pagamento da contribuição estabelecido pela Lei nº 11.116, de 2005 pelo produtor de biodiesel não impede a apuração de créditos sobre os insumos de produção.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

5. Diante da exoneração do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

6. A contribuinte, intimada da decisão em 03/05/2017, pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à fl. 2006.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

7. O **recurso de ofício** preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

8. Segundo se depreende da leitura do relatório que acompanha o auto de infração, a interpretação da autoridade fiscal sobre o art. 8º da Lei 11.116/2005 apé a possibilidade de desconto de créditos exclusivamente em relação aos pagamentos efetuados nas importações de biodiesel, para fins de determinação das contribuições para o PIS e para a Cofins, no caso de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativo. Transcreve-se, por pertinente, trecho da decisão recorrida sobre a posição da autuante:

Questão central à autuação, portanto, diz respeito ao tratamento tributário que deve ser conferido às operações com biodiesel, produto cuja fabricação é o objetivo primordial da autuada. Importante ressaltar que a fiscalização afirmou que a fiscalizada não importou biodiesel.

O biodiesel foi introduzido na matriz energética brasileira, por meio da Lei nº 11.097, de 2005. Essa lei fixou um percentual mínimo obrigatório em volume, de adição de biodiesel ao óleo diesel comercializado ao consumidor final, bem como estipulou um cronograma gradual para que esse percentual fosse atingido.

*Tendo em vista esse novo cenário, foi aprovada a **Lei nº 11.116, de 2005, resultado da conversão da Medida Provisória nº 227, de 2004. Citada lei dispôs sobre a incidência das contribuições sobre a venda e a importação de biodiesel.***

O caso em foco demanda uma análise mais de perto sobre o disposto nesse diploma.

Em seu art. 3º, a Lei nº 11.116, de 2005, estabeleceu a incidência de alíquotas diferenciadas sobre a receita bruta da venda de biodiesel auferida por importadores e produtores.

(...) O artigo 4º abriu a possibilidade de que o importador ou produtor, em vez de tributar a receitas de venda de biodiesel com a incidência das alíquotas diferenciadas, optasse por regime especial de tributação, pagando um valor fixo, em reais, para cada metro cúbico de biodiesel vendido:

A própria Lei nº 11.116, de 2005, autorizava o Poder Executivo a estabelecer coeficientes de redução dos valores das contribuições devidas por metro cúbico de biodiesel, como se lê, no art. 5º:

(...) chama atenção a possibilidade de que as alíquotas ad rem sejam calibradas pelo Poder Executivo levando-se em conta a matéria prima.

Isso poderia indicar, talvez, que as operações com biodiesel estariam à margem da sistemática da não cumulatividade já que uma suposta vedação à apuração de créditos sobre insumos estaria sendo ajustada pelos coeficientes de redução.

*Avançando na leitura da Lei nº 11.116, de 2005, observa-se que **o artigo seguinte, o 6º, determina a aplicação das determinações presentes no § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, às atividades de produção e comercialização de biodiesel.***

(...) as mencionadas disposições relativas ao § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, dizem respeito às operações às quais não se aplicam as alíquotas básicas dos regimes não cumulativos para o PIS e a Cofins que são de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

*Ou seja, a própria Lei nº 11.116, de 2005, fazendo referência às Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, exclui as receitas de venda de biodiesel apenas da incidência das alíquotas gerais de 1,65% para o PIS e de 7,60% para a Cofins. **Não há, portanto, disposição que comande a retirada das receitas de biodiesel do sistema da não cumulatividade.***

(...) a partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, que modificaram o disposto no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas sob o regime de incidência monofásico não mais figuram entre as exclusões prévias à sistemática da não cumulatividade.

*Desse modo, o sistema de tributação monofásica, a partir da Lei nº 10.865, de 2004, passou a ser apenas uma técnica de concentração de incidência tributária que não se comunica com os regimes de incidência cumulativo e não cumulativo. **A incidência monofásica não desabilita a priori a apuração de créditos da não cumulatividade aos contribuintes que estejam sob esse regime.***

Assim, desde que a pessoa jurídica esteja submetida ao regime não cumulativo, as receitas de venda de produtos que sofrem incidência monofásica integram, em princípio, a receita bruta submetida à incidência não cumulativa, ressalvados, logicamente, os casos em que haja disposição normativa em contrário. Adicionalmente, as operações de venda de produtos sujeitos à incidência concentrada não impedem o produtor de calcular e manter os créditos vinculados, dentro dos limites

legais. Nessa situação se enquadram as receitas de venda de biodiesel.

Tanto assim é que, em 2011, o ordenamento veio a admitir inclusive a tomada de créditos pelas pessoas jurídicas produtoras de biodiesel submetidas ao regime não cumulativo calculados sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas, cooperativas de produção agropecuária e pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias. Está-se referindo aqui ao art. 47 da Lei nº 12.546, de 2011.

(...) Em 2013, com a publicação da Lei nº 12.865, de 2013, o artigo acima transcrito foi inteiramente revogado, mas a legislação ainda manteve a possibilidade de apuração e desconto de créditos presumidos nas operações com biodiesel.

Ora, se a legislação garantiu aos fabricantes de biodiesel a possibilidade de apuração e desconto de créditos presumidos sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperativas de produção agropecuária e pessoas jurídicas que exerçam atividade de produção agropecuária chega-se a duas conclusões. Primeiro, conclui-se que as receitas de venda de biodiesel não estão fora do âmbito do regime não cumulativo, corroborando o raciocínio exposto acima. Segundo, que aos produtores de biodiesel é permitido a apuração de créditos independente da forma que tributem as receitas correspondentes à venda do citado produto, quer pela aplicação da alíquota percentual quer pela incidência da alíquota por volume vendido.

Vale aqui notar que **a autorização legal para a apuração de créditos presumidos na produção de biodiesel data de 2011, quando de há muito já vigiam as alíquotas especiais relacionadas às operações com biodiesel.** Mesmo assim, o comando que facultou o cômputo dos créditos presumidos não trouxe nenhuma ressalva que vedasse créditos ao produtor que tivesse exercido a opção por tributar as receita de biodiesel pela incidência de valor fixo sobre a metragem cúbica vendida.

Em resumo, pode-se concluir que as receitas de vendas de biodiesel embora sujeitas à incidência concentrada integram o regime não cumulativo das contribuições possibilitando a apuração de créditos típicos da sistemática pelos contribuintes produtores.

Esse entendimento se alinha com o disposto no disposto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4 (...) passa-se à leitura dos arts. 7º e 8º da Lei nº 11.116, de 2005, que disciplina a forma de incidência do PIS e da Cofins nas importações de biodiesel e autoriza a apuração de crédito pelo importador (...)

É nesse artigo que se fundamenta a autoridade. Como nos demais artigos que o seguem, a Lei passa a regular outros temas não mais fazendo referência à possibilidade de apuração de créditos pelo produtor de biodiesel, entendeu a auditoria que não haveria permissão legal que autorizasse a apuração de créditos pelos produtores de biodiesel tendo em vista a opção da

contribuinte pelo regime especial de que trata o art. 4º da Lei nº 11.116, de 2005.

(...)

A interpretação da auditoria, entretanto, não considera que a possibilidade de apuração de crédito pelo produtor de biodiesel não teria que ser repetida entre os dispositivos da Lei nº 11.116, de 2005, já que estava garantida na regra geral de apuração de créditos da Lei nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, regra geral essa que, após a edição da 10.865, de 2004, também passou a ser aplicável aos produtores de bens sujeitos à incidência monofásica.

Da leitura conjunta dos dois artigos 7º e 8º da Lei nº 11.116, de 2005, apreende-se que os comandos estão pareados. O primeiro cuida de regular a incidência de PIS e Cofins na importação de biodiesel, estabelecendo a alíquota incidente independente da opção do importador pelo Regime Especial. O segundo regula a respectiva apropriação de créditos nos casos de importação de biodiesel para utilização como insumo ou com o fim de revenda.

Não há nenhuma alusão desses artigos aos produtores de biodiesel como a autuada.

Como afirmado acima a possibilidade de apuração de créditos sobre os insumos de produção de biodiesel está alojada na regra geral inscrita nos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, regra geral também aplicável aos produtores de bens sujeitos à incidência monofásica após a edição da 10.865, de 2004.

Assim, a premissa extraída do relatório que funda o trabalho fiscal, isto é, a de que a possibilidade de apuração de créditos não se aplicaria às receitas decorrente do biodiesel de produção própria, conclui-se, é equivocada.

Nesse contexto, tendo em vista a conclusão de que as receitas de venda de biodiesel pelo produtor se incluem no montante tributável no regime da não cumulatividade, estas compõem o total das receitas submetidas ao regime não cumulativo no caso de rateio para, se for o caso, proceder à repartição dos custos, encargos e despesas comuns.

O já citado Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2016, consolida essa posição

(...) *Observa-se pela leitura dos demonstrativos que acompanham o relatório fiscal (fls. 502/504) que a ação da auditoria pautou-se em identificar o montante das receitas de vendas de biodiesel e sua proporção em relação ao total de receitas auferidas, glosando os créditos apurados pela contribuinte nessa mesma proporção, tendo em vista o entendimento de que as receitas de biodiesel estariam excluídas*

do regime não cumulativo e, portanto, não poderiam gerar créditos.

Como acima se concluiu, as receitas de vendas de produtos monofásicos pelo produtor integram o regime da não cumulatividade e compõem a receita bruta sob esse regime e os insumos correspondentes são geradores de créditos não cumulativos.

Com esse entendimento fica comprometida inteiramente a autuação que partiu de premissa equivocada quanto ao regime de tributação aplicável as receitas auferidas pelos produtores de biodiesel.

A contribuinte aponta ainda erro no relatório fiscal no tocante às alíquotas específicas por volume vendido de biodiesel. Diz a autuada que a auditoria referiu-se a alíquotas próprias ao biodiesel fabricado a partir de mamona ou fruto, caroço ou amêndoa de palma produzidos nas regiões norte e nordeste e no semi-árido ao passo que a produção da PBIO seria feita basicamente a partir de óleo de soja cujas alíquotas por metro cúbico seriam superiores às do biodiesel produzido a partir da mamona ou palma.

Como já mencionado, o equívoco da premissa em que se fundamentou o auto de infração fragiliza todo o lançamento fiscal que deverá ser cancelado. Não obstante, observando-se os demonstrativos de fls. 502/504, verifica-se que eventual erro na identificação das alíquotas por volume de biodiesel vendido não repercutiu nos valores levados ao auto de infração. Como se percebe, as colunas PIS e Cofins UM (C) que expressam os valores das contribuições devidas por Unidade de Medida apenas repetem os valores que a própria contribuinte calculou e preencheu nos Dacons apresentados à administração tributária, não havendo, assim, o apontado erro na aplicação das alíquotas ad rem.

Quanto à oposição da impugnante contra a glosa de créditos acumulados, cabe que a recusa de créditos por parte da fiscalização se deu em razão da premissa, falsa como se viu, acerca da impossibilidade de apuração de créditos vinculados à produção do biodiesel e não por uma suposta ação do tempo sobre o saldo de créditos acumulados.

Diante do exposto, voto por julgar procedente a impugnação.

9. Não tendo as partes apresentado novos argumentos ou razões de defesa perante esta segunda instância administrativa, propõe-se a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos termos da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com a alteração da Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, que acrescentou o § 3º ao art. 57 da norma regimental:

Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF) - Art. 57. *Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*

I - verificação do quorum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida" - (seleção e grifos nossos).

10. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator