



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13951.000515/2009-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-007.012 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2019
Recorrente DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS SAARA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2006

PIS. COFINS. 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.

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

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório em relação às operações de aquisição de álcool anidro utilizado como insumo, adicionados na produção de gasolina 'c', e determinando o retorno dos autos para a DRF, para que examine e profira decisão sobre os demais requisitos do pedido de restituição que lhe foi formulado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Curitiba no Acórdão 06-40.133 (fls. 90 a 97), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Inicialmente, cabe esclarecer que o presente processo passou pelo processo de digitalização e que, em função disso, sofreu a renumeração de suas folhas; assim, as referências de folhas que são feitas no presente julgamento (relatório e voto) dizem respeito a essa nova numeração (salvo quando mencionadas em transcrições).

Trata o processo de Pedido de Restituição (apresentado por meio de formulário ‘papel’), protocolizado em 05/11/2009, no montante de R\$ 2.955.033,73, tendo a interessada assim motivado seu pleito: “referente à restituição mediante crédito de PIS e COFINS, no período de agosto de 2004 a dezembro de 2006, incididos sobre aquisições de álcool anidro utilizados como insumos, adicionados na produção de gasolina ‘c’, conforme disposto no art. 3º, II da lei 10.637/2002 e 10.833/2003. Solicitação formulada através do presente – via formulário – conforme o disposto na IN SRF 900/2008.”

Conforme detalhamento contido no pedido de restituição, fl. 02, o valor total pleiteado refere-se à filial Ijuí (R\$ 214.036,71), Canoas (R\$ 1.207.016,72), Maringá (R\$ 18.560,50), Cascavel (R\$ 642.509,50) e Araucária (R\$ 872.910,30).

Instruem o pedido os documentos de fls. 03/53 (planilhas, cópias de documentos societários, cópias de comprovantes de inscrição no CNPJ e cópia de documentos pessoais de responsável).

Em 26/11/2010, após análise, o Chefe da Saort da DRF em Maringá emitiu o despacho decisório de fls. 55/60, onde conclui que, por falta de previsão legal, o pedido não poderia ser deferido. Desse despacho a contribuinte foi cientificada em 14/12/2010 (fls. 62/63).

Inconformada, a interessada apresentou, em 28/12/2010, a manifestação de inconformidade de fls. 64/76, a seguir sintetizada.

Primeiramente, após breve relato dos fatos havidos no processo, **alega que, ao contrário do contido no despacho decisório, o álcool anidro não é destinado à revenda**, como se fosse “carburante hidratado para consumo”. Diz, também, que o legislador, no caput do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, “estabeleceu a incidência tributária sobre várias espécies de álcool e não a uma única, como erroneamente interpretou a decisão” e que, **consoante normas técnicas, o álcool anidro é insumo obrigatório utilizado na composição da gasolina ‘c’**.

Transcreve ementa da Solução de Consulta nº 224, de 04/Junho/2009, que diz que o distribuidor que adquire álcool anidro para adição à gasolina pode creditar-se em relação ao álcool adquirido para essa mistura.

Lembra, a seguir, que “desde a Emenda Constitucional nº 42/2003 que introduziu ao art. 195 o parágrafo 12, através das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, o PIS-FAT e a COFINS passaram ao regime geral da não-cumulatividade, instituindo o direito do contribuinte descontar créditos calculados nas operações anteriores sobre aquisição de insumos utilizados na produção ou fabricação de produtos, os quais posteriormente são destinados à venda (art. 3º, II)” e que “sobre as aquisições de combustíveis gasolina ‘a’ e óleo diesel as contribuições passaram a ser recolhidas monofasicamente, perante o produtor no início da cadeia produtiva, com alíquotas especiais a teor da Lei 9.718/98, arts. 4º haja vista que a receita bruta ou faturamento sobre a revenda, encontravam-se sujeitas à alíquota zero consoante as disposições da Lei 999/2000 (sic).”

Argui que a Lei nº 10.865, de 2004 alterou as disposições do art. 1º da Lei nº 10.833, restringindo a vedação de creditamento exclusivamente para as operações de revenda de álcool hidratado, sendo que “daí foi que, os insumos referente ao álcool anidro

utilizados na produção ou fabricação de combustíveis passaram a ser descontados sobre os bens adquiridos para revenda, tal como a gasolina 'a', autorização esta outorgada pela Lei 10.865/2004 ao redacionar os art. 1º, inciso IV c/c o art. 3º, inciso I, 'a' e inciso II."

Esclarece, ainda, que mesmo que efetue a revenda de álcool anidro para outro distribuidor o direito de creditamento persiste, "haja vista que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 veio a ratificar e assegurar de forma expressa o princípio da não-cumulatividade sobre as aquisições do respectivo insumo em comento."

Ao final, requer a procedência de manifestação e a consequente reforma do despacho decisório para "assegurar o direito à restituição mediante creditamento referente ao PIS-FAT e da COFINS à alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre as aquisições de álcool anidro, utilizados como insumo na produção e fabricação de gasolina 'c', outorgada pelo art. 3º II da Lei nº 10.833/2003 pela Lei nº 10.865/2004, a partir de agosto 2004 e Lei 11.033/2004, art. 17, conforme planilhas contábeis analíticas em anexo."

Sobreveio então o citado Acórdão da DRJ/CTA, não negou provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2006

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

Até 30 de setembro de 2008, as distribuidoras de combustíveis não tinham direito a crédito do PIS e da Cofins, no sistema de não-cumulatividade, sobre a aquisição de álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina "A" para a obtenção da gasolina "C".

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte foi cientificada da decisão em 03/05/2013 (AR de fls 499) e, inconformada com a decisão, apresentou recurso voluntário a este Conselho em 17/05/2013 (fls 101 a 112), repisando as alegações de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Como se verifica do relato acima, o recurso voluntário é tempestivo, bem como preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

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 mesmos 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 ESTABELECIDO 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):

CLÁUSULA QUARTA - OBJETO SOCIAL: A sociedade tem por objeto a exploração no ramo de: Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo - exceto transportador retalhista (TRR), lubrificantes e a prestação de serviços na área de armazenagem e distribuição de derivados de petróleo, biodiesel e álcool carburante, exceto armazéns gerais e guarda volumes.

O seu cartão de CNPJ está em fls 44:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.81-8-01 - Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.)

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 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 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 cumulatidade, 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 REPORTE. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

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

II O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE, regime tributário diferenciado para

incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

III O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

IV Agravo Regimental provido. (STJ; AgRg no REsp 1051634/CE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 27/04/2017) (grifos nosso).

35. No transcorrer do seu preciso voto a Ministra Regina Helena Costa aduz que:

“(…).

A Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, instituiu benefícios fiscais como a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, convertendo-se em operação, inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTO, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:

(...). Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:

(...).

Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em outras palavras, a norma em destaque deixa claro a possibilidade de o contribuinte utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência monofásica.

Cumprе 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, conseqüentemente, 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.

Dispositivo

Ex positis, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito crédito em relação às operações de aquisição de álcool anidro utilizado como insumo, adicionados na produção de gasolina ‘c’, e determinando o retorno dos autos para a DRF, para que examine e profira decisão sobre os demais requisitos do pedido de restituição que lhe foi formulado.

Thais De Laurentiis Galkowicz

