



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13951.000515/2009-59
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.771 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS SAARA LTDA.

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

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

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 Cofins incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro

Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 130 a 163) contra o Acórdão nº 3402-007.012, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 116 a 127), sob a seguinte ementa:

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).

No Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 167 a 211), a questão nuclear da divergência é a alegação do contribuinte de que, na condição de distribuidora de combustíveis, teria direito ao creditamento nas aquisições de álcool anidro (como insumo) para mistura com a Gasolina Tipo “A” e obtenção da Gasolina Tipo “C”, pois se trataria de uma operação de industrialização.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 182 a 211).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No **mérito**, esta questão já foi enfrentada por esta Turma, conforme Acórdão nº 9303-010.327 de 17 de junho de 2020, de minha relatoria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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.

Toda a análise passa pelo tratamento diferenciado (sempre) dado pelo legislador PIS/Cofins à tributação dos combustíveis, em razão da sua representatividade para a arrecadação tributária (o que não se verifica para o IPI, ao qual são imunes).

Para a gasolina, sempre se procurou a concentração no fabricante, pois o monopólio do refino é da PETROBRÁS.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO DE PIS. COMPRA DE ÁLCOOL E GASOLINA.

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

(...)

Voto

Como relatado, a recorrente está pleiteando o ressarcimento de crédito do PIS do 1º Trimestre de 2006, alegando que, na qualidade de empresa distribuidora de combustível, vende Gasolina C e Óleo Diesel, cuja receita de venda é tributada pela sistemática não

cumulativa, com alíquota zero, e com direito de crédito nas compras de Gasolina A e Álcool Etílico Anidro Combustível.

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

Não assiste razão à recorrente.

Como se pode constatar da leitura da peça recursal, o pedido da recorrente parte do pressuposto de que o art. 17 da Lei nº 11.033/04, por ter regulado inteiramente a matéria, teria revogado a alínea “b”, do inciso I, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 (lei anterior), que vedava a utilização de crédito na aquisição de gasolinas e óleo diesel. Ocorrendo esta revogação, surgiria o direito ao crédito nas aquisições de Gasolina A, Óleo Diesel e Álcool Etílico Anidro Combustível, como de resto para todos os produtos submetidos ao regime monofásico de tributação da Cofins, adquiridos pelos comerciantes atacadistas e varejistas, como é o seu caso.

Vejamos o que reza o referido art. 17 da Lei nº 11.033/2004:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Fundamentos:

(...)

24. Pretende a consulente ter reconhecido o seu direito de crédito sobre o valor das aquisições de álcool anidro para fins carburantes sob a alegação de que a vedação de aproveitamento de crédito constante dos arts. 3º, inciso I, alínea “a” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplica-se apenas quando de sua aquisição para revenda, hipótese que não se coadunaria com o seu caso concreto uma vez que o álcool anidro por ela adquirido seria na verdade insumo a ser utilizado na industrialização (beneficiamento) da gasolina A para sua transformação na gasolina C.

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

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...)

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

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

28. Afastada, assim, a possibilidade de o álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor ser tratado como um insumo, premissa que sustentaria a tese da interessada quanto ao direito de aproveitamento de crédito em relação às suas aquisições do produto, deve ser demonstrado que, à luz da legislação vigente até o advento da Lei nº 11.727, de 2008, havia vedação expressa ao aproveitamento de créditos em relação à aquisição para revenda de álcool para fins carburantes, conforme arts. 3º, inciso I, “a)” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o que afasta prontamente a possibilidade de aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual, embora estabeleça ser admitido o aproveitamento de créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não tem o condão de sobrepor-se a uma vedação específica prevista na própria legislação de regência. Isto porque a regra geral apenas se aplica no silêncio de regra específica, o que não ocorre no caso em tela.

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

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

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas