



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13956.000865/2008-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.184 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente CIAX COMÉRCIO DE PETRÓLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/07/2006

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 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/07/2006

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 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 maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Maysa de Sa Pittondo Deligne, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o processo de Pedido de Restituição, apresentado em 25/04/2008 (fl.01), no valor de R\$:2.032.165,28, constando como motivo: *Referente restituição de crédito do PIS e Cofins, no período de agosto de 2004 a março de 2008, sobre aquisições de álcool anidro, utilizados como insumos na produção de combustíveis gasolina "c", conforme o disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003.*

Em 07/05/2008, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá, ao analisar o pleito, emitiu o Despacho Decisório de fls. 754/759, indeferiu o pedido de restituição, por falta de previsão legal, uma vez que a alínea "a" do inciso I do art. 3º da Lei nº10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, não deixa margem à dúvida quanto à vedação do creditamento em relação as aquisições de álcool para fins carburantes para revenda, reforçando os efeitos da sua exclusão do regime da não-cumulatividade.

Cientificada em 12/05/2008 (fl. 761), a interessada ingressou com a Manifestação de Inconformidade de fls. 762/773, argumentando que a partir da edição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 o PIS e a Cofins passaram ao regime geral da não cumulatividade, garantindo ao contribuinte o direito de descontar créditos calculados nas operações anteriores sobre bens adquiridos para revenda e insumos utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda; porém, sobre as aquisições de combustíveis as contribuições passaram a ser recolhidas monofasicamente, com alíquotas especiais da Lei nº9.718/1998, haja vista que a receita sobre revenda encontrava-se sujeita à alíquota zero. Diz que, diante disso, os distribuidores de combustíveis eram impedidos de descontar créditos calculados sobre os bens adquiridos para revenda, como gasolina e óleo diesel, que se encontravam submetidos à incidência monofásica. Mas, com a Lei nº 10.865/2004, retirando o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, a proibição de creditamento das contribuições recolhidas de forma concentrada (monofásica) foi alterada, restringindo a vedação exclusivamente para as operações de revenda de álcool hidratado. Daí que os insumos referente ao álcool anidro utilizados na produção ou fabricação de combustíveis passaram a ser descontados sobre os bens adquiridos para revenda (inciso II do da alínea "a" do art. 3º da Lei nº 10.833/2003).

Aduz, em sequência, que a restrição de creditamento refere-se aos produtos adquiridos para revenda, sendo que o álcool anidro não é revendido, mas utilizado como insumo, componente (misturado na gasolina "a") para a produção de um novo produto (gasolina "c"). E que a única exigência ao abatimento dos créditos é a de que os produtos adquiridos tenham sido onerados na etapa anterior, bem como a revenda também o seja, como acontece no caso do álcool anidro e da gasolina "a", conforme arts. 5º e 4º, respectivamente, da Lei nº 9.718/1998. Conclui que, embora a gasolina "c" encontrar-se sujeita a alíquota zero (Lei nº 9.990/2000 e MP 2.158-35, de 24 de

agosto de 2001, art. 42), não há óbice para o creditamento, não só diante da efetiva incidência contributiva na etapa anterior, mas porque o art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 veio ratificar e assegurar o princípio da não-cumulatividade sobre aquisições do respectivo insumo.

Por fim, resume que a gasolina “a” adquirida na sua condição de distribuidora, embora sofra incidência monofásica cumulativa, onde as contribuições são recolhidas pela refinaria, não exclui o direito de creditamento sobre as aquisições de álcool anidro utilizado como insumo, indispensável na fabricação da gasolina “c” produzida para a revenda, encontrando-se no âmbito da não-cumulatividade (Lei n.º 10.865/2004 que modificou o inciso IV do § 3º do art. 1º c/c art. 3º, II, da lei n.º 10.833/2003), deixando de fora tão somente as operações com álcool hidratado, que sofre incidência cumulativa exclusivamente.

Ato contínuo, a DRJ – CURITIBA (PR) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa do acórdão recorrido, a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/07/2006

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

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

Manifestação de Inconformidade improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste recurso, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Trata o processo de pretensão da Recorrente em ver restituídos os valores de PIS e COFINS do período de agosto de 2004 a março de 2008, incidentes na aquisição de álcool anidro, supostamente utilizado como insumo na produção de combustíveis gasolina “c”.

A Recorrente dedica-se à aquisição e comercialização de combustíveis em geral, especialmente, gasolina tipo “c”. Dessa forma, adquire obrigatoriamente “álcool anidro”, o qual adicionado à gasolina “a”, obtém a gasolina “c” destinada à revenda.

Em sua defesa, sustenta que possui o direito de crédito sobre as aquisições de álcool anidro adicionado à gasolina, de acordo com as disposições contidas no art. 3º. II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 haja vista tratar-se de insumo na produção da gasolina “c”. Desde a

Emenda Constitucional n. 42/2003 que introduziu ao art. 195 o parágrafo 12, por meio das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, o PIS e a COFINS passaram ao regime geral da não cumulatividade, instituindo o direito do contribuinte descontar de créditos calculados nas operações anteriores sobre aquisições de insumos utilizados na produção ou fabricação de produtos, os quais posteriormente são destinados à venda (art. 3º, II).

Esclareceu, ainda, que o álcool anidro é utilizado como matéria-prima, o qual não é revendido, mas insumido em processo de mistura, resultando na gasolina “c” transformada e acabada para o consumo nos veículos em geral. Uma vez que, na posição de distribuidor (Recorrente), utiliza o álcool anidro como insumo na produção da gasolina “c”, não há revenda posterior.

Assim, além do álcool anidro ser matéria-prima intermediária na produção da gasolina “c”, passou a sofrer incidência não cumulativa após as alterações promovidas pela Lei 10.865/2004 ao art. 1º, § 3º, IV, daquelas Leis originais citadas. Isso porque o dispositivo citado alterou substancialmente as disposições do art. 1º da Lei 10.833/2003, retirando do inciso IV do parágrafo 3º a proibição de creditamento das contribuições recolhidas de forma concentrada, (monofásica), restringindo a vedação exclusivamente, para as operações de revenda de álcool hidratado. O seu direito teria sido ratificado pela Lei 11.033/2004, art. 17 e Medida Provisória 413/2008, art. 14.

Como se observa, pleiteia a Recorrente ver reconhecido o seu direito creditório sobre as aquisições de álcool anidro para fins carburantes sob o fundamento de 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, o que não seria o seu caso, uma vez que o álcool anidro por ela adquirido seria, na verdade, insumo a ser utilizado na industrialização da gasolina “a” para sua transformação na gasolina “c”.

Como se sabe, a tributação das contribuições nesse ramo de atividade de combustíveis se dá na forma de tributação concentrada, aquela na qual as alíquotas são diferenciadas. No caso da gasolina, a referida concentração foi fixada nas refinarias de petróleo. Já com relação ao álcool, diferentemente, a Administração Tributária não optou por fixar a concentração nas diversas destilarias fabricantes, mas sim nas distribuidoras de álcool.

Por força de vedação legal, no período abrangido pelo pedido de restituição, as aquisições feitas por distribuidor de álcool anidro para adição à gasolina “C” não geravam direito a crédito a ser descontado das Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS na revenda, nos termos da alínea “a” e “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 e inciso II do art.42 da MP nº 2.158-35, de 2001, *in verbis*:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep 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:

(...)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

(...)

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

MP nº 2.158-35, de 2001

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores;

(negritos nossos)

Como se percebe, o texto legal era expresso quanto à impossibilidade de tomada de crédito na aquisição de álcool para fins carburante, como é o caso do álcool anidro¹, na revenda de produto sujeito à tributação concentrada.

Posteriormente, a partir de 1 de outubro de 2008, com a revogação do indigitado dispositivo pelo art. 7º da Lei nº 11.727, de 2008, puderam os distribuidores, que adquirem álcool anidro para adição à gasolina de outro distribuidor, descontar créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS apuradas pelo regime não cumulativo na revenda, em relação ao produto adquirido.

Entendo também que, na situação colocada, o álcool anidro não pode ser tratado como insumo como quer a recorrente. Quando a distribuidora adquire esse álcool, que só pode ser adicionado à gasolina “a” para obter a gasolina para o consumidor final do tipo “c”, essa mistura formada, determinada em percentual no art. 2º, Portaria nº 309, de 2001, da ANP (Agência Nacional do Petróleo), não pode ser considerada um produto fabricado/produzido pela empresa distribuidora para efeitos das contribuições ao PIS e COFINS, nos termos do arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Essa mera adição de percentual de álcool na gasolina previsto na citada portaria, operação essa que é feita mediante o simples

¹ Diferente do afirmado pela empresa em sua defesa, o álcool anidro tem, sim, fins carburantes, diferenciando-se do hidratado apenas pela adição da água ao último. Prova disso é o texto do inciso II do art. 42 acima transcrito, que trata do “álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina”. Considerando que o álcool hidratado não é adicionado à gasolina, por óbvio o dispositivo refere-se ao anidro.

despejo do álcool no tanque reservatório da gasolina, não pode elevar a empresa que realiza essa operação à condição de produtor ou fabricante de gasolina, até mesmo porque se ela se enquadrasse nessa condição estaria sujeita ao recolhimento de alíquotas concentradas de 5,08% de PIS e de 23,44% para a COFINS nas suas vendas de gasolina “c”, nos termos do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998², o que não ocorre no caso.

Assim, o contribuinte, na condição de comerciante que revende mercadoria adquirida, não pode realizar o creditamento com base no inciso II da leis citadas. Poderia apenas pelo inciso I, desde que não houvesse vedação expressa, como antes já demonstrado.

E ainda que, em tese, se pudesse cogitar do referido produto (álcool anidro) ser considerado insumo, restaria ainda outro impedimento de creditamento, haja vista que no período o referido produto foi adquirido com alíquota zero, como antes indicado, incorrendo também na situação de vedação prevista no § 2º do art.3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, *in verbis*:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos **ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero)**, isentos ou não alcançados pela contribuição.

(negritos nossos)

Nesse mesmo sentido, tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme exemplifica os acórdão abaixo transcrito:

Acórdão n.º 9303-010.327, de 17 de junho de 2020

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 n.º 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 n.º 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

Cabe frisar, ainda, que em recente julgado esta turma julgadora manteve esse mesmo entendimento, por voto de qualidade, no acórdão n.º3402.007.717, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, assim ementado:

² 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 n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

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 n.º 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 n.º 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

A Recorrente alega ainda que o art.17 da Lei 11.033/2004, ratificou o seu entendimento, permitindo a manutenção dos créditos vinculados às saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Eis o conteúdo do dispositivo:

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.

Entendo que os dispositivos da Lei n.º10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e Lei n.º 10.833/2003 (COFINS) de vedação à apropriação de créditos, no presente caso, não foi alterada de forma tácita pela Lei n.º11.033/2004, isso porque o art.17 da referida lei trata de manutenção de créditos existentes e não de criação de créditos novos.

A Lei n.º11.033/2004 foi resultante da conversão da Medida Provisória n.º206/2004 (vigente a partir de 09/08/2004), que em seu art.16 dispôs originalmente sobre o mesmo conteúdo do art. 17 da Lei 11.033/2004, já anteriormente reproduzido.

Observa-se na Exposição de Motivos da Medida Provisória (EM n.º 00111/2004 MF) explicitação quanto a natureza declaratória do dispositivo em comento, restando evidente que ele não possui qualquer natureza constitutiva:

19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(negrito nosso)

Assim, confirmando o já afirmado anteriormente, o art.17 da Lei n.º11.033/2004 não traz nenhuma hipótese nova de creditamento, mas apenas esclarece que os créditos, já previstos em lei, serão mantidos nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS. Tal dispositivo apresenta claramente um caráter explicativo e não derogador, como entende a Recorrente.

Nesse sentido, se existe vedação legal expressa para apuração de apropriação de créditos na revenda de álcool para fins carburantes, logicamente, não existe crédito a ser mantido. Além do mais, o referido dispositivo se caracteriza como uma regra geral que não tem o poder de revogar dispositivo de norma especial, tal como se caracterizam aqueles presentes nas Leis n.º10.833/2003 e 10.637/2002.

Dessa forma, concluo que inexistente fundamento legal para o creditamento das contribuições sobre a aquisição de álcool anidro pelas distribuidoras de combustíveis, não havendo qualquer reparo a ser feito no despacho decisório e no acórdão recorrido que o ratificou.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

