



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

**Processo nº** 15956.000363/2008-99  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-002.405 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** PIS E COFINS - REGIME DE APURAÇÃO  
**Recorrente** VIRALCOOL - AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2004

PIS E COFINS. RECEITAS DECORRENTES DA VENDA, PELA DESTILARIA, DE ÁLCOOL CARBURANTE. INCIDÊNCIA CUMULATIVA, NO PERÍODO FISCALIZADO, EM RAZÃO DE EXPRESSA DETERMINAÇÃO LEGAL. ADEQUAÇÃO DO LANÇAMENTO AO MONTANTE APURADO PELA FISCALIZAÇÃO APÓS A DILIGÊNCIA

A evolução da legislação relativa à incidência do PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de álcool carburante evidenciam que as contribuições, no ano de 2004, deveriam ser calculadas sob a sistemática da cumulatividade. Correta a Fiscalização nesse sentido.

Tendo em vista a existência de valores recolhidos, porém sob a sistemática de apuração equivocada, o valor lançado deve ser adequado ao montante apurado pela Fiscalização após a diligência determinada por este E. CARF.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o crédito tributário conforme os cálculos realizados pela Fiscalização em resposta à diligência.

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José Luiz Feistauer de Oliveira, Andréa Medrado Darzé, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz, Nanci Gama e Ricardo Paulo Rosa.

## Relatório

Adoto, em razão de retratar a realidade dos autos, o relatório utilizado pela D. Delegacia de origem no julgamento da Impugnação, ocasião em que o lançamento foi considerado procedente:

*“A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 03/11) e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 12/20), períodos de apuração de janeiro a junho de 2004, exigindo-se-lhe crédito tributário no valor total de R\$1.829.782,67 (fl. 01).*

*O enquadramento legal encontra-se às fls. 08, 11, 17 e 20.*

*De acordo com relato fiscal, a interessada deixou de recolher a Cofins e o PIS incidente sobre o faturamento decorrente da venda de álcool para fins carburantes, que estavam submetidos à sistemática da cumulatividade.*

*Cientificada do lançamento, em 19/11/2008 (fls. 04 e 13), a autuada apresentou, em 17/12/2008 (fl. 86), por seus procuradores, Gustavo Sampaio Vilhena e Cláudio S. Ricca Della Torre, conforme instrumento de fl. 94, impugnação ao lançamento (fls. 86/93), requerendo, em síntese, considerar não procedente o auto de infração.*

*Em suas razões de pedir alegou que:*

*a) A empresa cumpriu a legislação então vigente que foi alterada somente em 1º de agosto de 2004, pela Lei nº 10.865, art. 27 e 37, que deram nova redação ao art. 1º, § 3º, IV, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, para excluir as receitas de venda de álcool carburante da sistemática não cumulativa das contribuições para a Cofins e para o PIS;*

*b) A própria RFB assim entendeu em diversas soluções de consultas publicadas no DOU, em datas que cita;*

*c) A alteração pela RFB da interpretação dos critérios jurídicos da incidência da contribuição (ADI SRF nº 01, de 13 de janeiro de 2005, que expressa o entendimento de que as receitas das vendas de álcool carburante das usinas e destilarias sempre estiveram sujeitas ao regime cumulativo das contribuições para a Cofins e para o PIS), deve respeitar o art. 146 do CTN, sendo aplicável a partir dos fatos geradores posteriores à sua introdução;*

d) A fiscalização deixou de verificar os pagamentos das contribuições pela sistemática não cumulativa, que deveriam ser considerados para amortizar os valores devidos pela sistemática cumulativa, não podendo lançar os acréscimos legais sobre referidas parcelas;

e) Igualmente, deixou de considerar os valores declarados pela sistemática não cumulativa, com valores amplamente superiores aos agora constituídos.”

Concluído o relatório, a Delegacia de origem decidiu pela manutenção do crédito tributário, por entender, (i) com base na legislação de regência, que as receitas de venda de álcool carburante, no período autuado, estavam inseridas, por expressa determinação legal, no sistema cumulativo de apuração do PIS e da COFINS; (ii) que as Soluções de Consulta citadas pela Contribuinte não vinculavam a Delegacia, pois envolviam outras empresas; e (iii) que, quanto ao argumento contido na Impugnação, de que deveriam ser levados em consideração os valores recolhidos pela recorrente no regime não-cumulativo, “*encontra-se à fl. 26, petição encaminhada ao órgão pela fiscalizada informando de sua impossibilidade de determinar as parcelas recolhidas correspondentes tributação do álcool carburante*”, razão pela qual não haveria como determinar-se a compensação dos valores. O acórdão recorrido restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2004

**ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE**

*A receita auferida pela pessoa jurídica produtora de álcool para fins carburantes não está sujeita à incidência não cumulativa da Cofins, desde 1º de fevereiro de 2004 (início da vigência da Lei nº 10.833, de 2003).*

**NÃO CUMULATIVIDADE.**

*A pessoa jurídica deve, como regra, apurar a Cofins não cumulativa em relação ao total das receitas auferidas, exceto em relação àquelas que estejam expressamente excepcionadas desta sistemática pela legislação de regência, como é o caso específico da receita decorrente da venda de álcool para fins carburantes.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2004

**ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE**

*A receita auferida pela pessoa jurídica produtora de álcool para fins carburantes não está sujeita à incidência não cumulativa do PIS/Pasep, desde 10 de dezembro de 2002 (início da vigência da Lei nº 10.637, de 2002).*

**NÃO CUMULATIVIDADE.**

*A pessoa jurídica deve, como regra, apurar o PIS não cumulativo em relação ao total das receitas auferidas, exceto em relação àquelas que estejam expressamente excepcionadas desta sistemática pela legislação de regência, como é o caso específico da receita decorrente da venda de álcool para fins carburantes.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário : 2004

**COMPROVAÇÃO DE ALEGAÇÕES.**

*As alegações desacompanhadas de provas que as corroborem devem ser desconsideradas no julgamento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Voluntário tempestivo (intimação em 15/06/2010 e protocolo em 15/07/2010), no qual repisa os argumentos apresentados em impugnação, requerendo a declaração de nulidade do lançamento, argumentos que podem ser resumidos a dois pontos básicos: (i) nulidade em razão de as referidas contribuições, à época dos fatos geradores, estarem submetidas ao regime não-cumulativo de apuração; (ii) nulidade em razão de a Fiscalização ter desconsiderado o que foi recolhido por ela no regime não-cumulativo, caso se entenda que as contribuições devessem ser recolhidas tendo por base as alíquotas da cumulatividade.

Distribuído o feito a esta C. Turma Julgadora, foi o processo submetido a julgamento na assentada de 20/03/2012, ocasião em que essa Turma concluiu que, de fato, as receitas decorrentes da venda de álcool carburante estavam excluídas da não-cumulatividade, no período abrangido pela Fiscalização, por expressa determinação legal. Porém, essa C. Turma determinou diligência para que “*observando as alegações do contribuinte que realizou o recolhimento sob a sistemática cumulativa, bem como as DACON’s apresentadas no presente recurso, converte-se o presente em diligência, para que os autos retornem a unidade de origem e seja apurado o montante recolhido de PIS e Cofins no período.*”

Em razão da diligência, a Fiscalização intimou a recorrente e, após a entrega de documentos, apurou as diferenças relativas ao PIS e a COFINS nos montantes de R\$ 68.161,96 e R\$ 307.480,42, reduzindo o lançamento de R\$ 771.758,06 para R\$ 375.642,38 (com relação ao crédito principal, excluídos juros e multa). O demonstrativo de apuração encontra-se às fls. 06/08 da Informação Fiscal.

Intimada, a recorrente apresentou Resposta à conclusão da diligência, discordando do resultado apresentado pela Fiscalização, por entender que, como afirmado pela própria Fiscalização, “*que não se pode exigir do contribuinte valores do PIS e da COFINS já declarados, sob pena de, se assim fizer, incorrer na previsão de enriquecimento sem causa da União, sendo de todo imperioso a correção dos valores lançados para que se ajustem às diferenças declaradas pela recorrente*”.

Em decorrência do retorno do processo ao CARF, e do Ilmo. Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho não mais integrar essa Turma Julgadora, os autos foram a mim distribuídos, e agora submetidos novamente a julgamento.

É o relatório. Passo a votar.

## Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Redatora *ad hoc*

Por intermédio do Despacho de fl. 512, nos termos do art. 17, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, incumbiu-me o Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção de redigir o presente acórdão.

Ressalte-se que a relatora original disponibilizou à secretaria da Primeira Câmara o relatório e a ementa acima transcritos, bem como o voto, que será aqui igualmente aproveitado. Contudo, em virtude de sua renúncia ao mandato, não foi possível concluir a formalização da citada decisão. Dessa forma, adoto o voto entregue pela relatora original, Conselheira Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz, vazado nos seguintes termos:

Conforme visto, a controvérsia travada nos autos cinge-se à definição de dois pontos básicos: primeiramente, deve-se definir o regime de apuração a que estava submetida a recorrente, à época dos fatos geradores (janeiro a junho de 2004) no que diz respeito ao PIS e à COFINS, quanto às receitas decorrentes da comercialização de álcool para fins carburantes. Enquanto a Fiscalização afirma que a recorrente deveria ter apurado e recolhido as contribuições pela sistemática cumulativa, a recorrente afirma que, no período, estava submetida à não-cumulatividade. Em um segundo momento, deve-se considerar se a apuração feita pela Fiscalização, em razão do recolhimento de valores sob a sistemática errada (se for o caso), estão corretos, tendo em vista a alegação da recorrente, em resposta à conclusão da diligência, de que não podem ser exigidos valores "**declarados**" a tempo e modo corretos.

Ainda que essa C. Turma tenha chegado à conclusão, na assentada de 20/03/2012, de que a recorrente estava submetida à cumulatividade no período dos fatos geradores, essa Relatora sentiu a necessidade de analisar a legislação de regência, quanto à cadeia de produção e comercialização de combustíveis de uma forma geral, para definição da questão.

Em 30/08/02 sobreveio a MP nº. 66/02, posteriormente convertida na Lei nº. 10.637/02, que alterou a sistemática de apuração do PIS de cumulativa para não-cumulativa, para todas as Pessoas Jurídicas sujeitas ao recolhimento do Imposto de Renda pela sistemática do Lucro Real, majorando ainda sua alíquota de 0,65% para 1,65%. Apesar do aumento da alíquota, o surgimento da não-cumulatividade para o PIS significou a possibilidade de o Contribuinte **abater determinados créditos dos débitos fiscais referentes ao montante a ser recolhido a título da contribuição**, créditos estes correspondentes a bens e serviços considerados insumos, despesas e custos, todos determinados pelo art. 3º da referida lei.

Em 31/10/03, com o advento da MP nº. 135/03 (posteriormente convertida na Lei nº. 10.833/03), a mesma sistemática de apuração não-cumulativa criada para o PIS foi determinada para a COFINS, que teve sua alíquota majorada de 3% para 7,6%, sendo que o art. 3º da Lei nº. 10.833/03 possui redação semelhante a do artigo 3º da Lei nº. 10.637/02, acima transcrito, permitindo, portanto, o abatimento dos **mesmos créditos do montante a ser pago a título desta contribuição**.

Importante frisar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 determinavam que todas as receitas submetidas à incidência monofásica ou à substituição tributária sujeitavam-se ao regime **cumulativo** de apuração (redação original do inc. IV, § 3º do art. 1º):

*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 nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.***

Importante frisar que os **produtos** de que trata a Lei nº 9.990/2000 são: gasolina (exceto gasolina de aviação); óleo diesel; gás liquefeito de petróleo e; **álcool para fins carburantes**. Portanto, em um primeiro momento, as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes estava expressamente excluídas da não-cumulatividade.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.865/04, que alterou as Leis 10.637/02 e 10.833/03, foram incluídas no regime não-cumulativo várias receitas, **tendo sido mantida a exceção para as receitas decorrentes de álcool para fins carburantes:**

*“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 de álcool para fins carburantes.**” (Redação dada pela Lei n.º 10.865/04)*

Percebe-se, portanto, pela redação do inciso IV, determinada pela Lei nº 10.865/04, que várias receitas foram incluídas na não-cumulatividade, enquanto o legislador optou por manter as receitas decorrentes da venda de álcool carburante na sistemática cumulativa.

Assim, apenas em um terceiro momento, mais precisamente com o advento da Lei nº 11.727/08, é que as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes foram incluídas no regime não-cumulativo, conforme pode ser visto da **redação do mencionado inciso IV do art. 1º da Lei 10.833/03:**

*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 de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

Portanto, foi apenas com o advento da Lei nº 11.727/08 que as receitas decorrentes do álcool para fins carburantes passaram a integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS apuradas sob o regime da não-cumulatividade.

Tendo em vista que os fatos geradores fiscalizados dizem respeito ao período compreendido entre janeiro e junho de 2004, muito antes do advento da Lei nº 11.727/08, reputo correta a Fiscalização ao considerar que a recorrente, no referido período, deveria ter classificado tais receitas como se cumulativas fossem, pois expressamente excluídas da possibilidade de gerarem débitos compensáveis com os créditos previstos em lei.

Superada tal questão, cumpre decidir que há razão no argumento da recorrente, apresentado após a diligência que resultou na redução do lançamento em praticamente cinquenta por cento do valor originalmente exigido, de que a cobrança não poderia prosperar em razão dela ter **declarado** os respectivos valores.

Ora, como muito bem lembrou a Fiscalização no relatório da diligência, o que importa, para apuração dos valores ainda devidos pela empresa, não são os valores "**declarados**" no regime de apuração não-cumulativo, mas sim os valores **efetivamente recolhidos**, após o abatimento dos créditos relativos a custos, insumos e despesas apurados à época pela recorrente. Veja, nesse sentido, que andou bem a Fiscalização durante a diligência determinada por esse E. CARF, tendo considerado, *verbis*:

*"12. Quando se debruça sobre os cálculos da contribuinte, verifica-se que a empresa, de forma simplória, aplicou a alíquota de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS sobre as **receitas totais do mercado interno** (não apenas sobre as receitas de álcool carburante) do período e comparou com os valores cobrados no auto de infração, que foram apurados mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% e 3% sobre as receitas de álcool carburante. Dessa forma, encontrou valores pelo sistema não-cumulativo bem superiores aos do sistema cumulativo.*

*13. A contribuinte demonstra desconhecer completamente as legislações relativas às sistemáticas não-cumulativas e cumulativas do PIS e da COFINS. Mesmo que tivesse aplicado as alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre as receitas de álcool carburante e comparado com os valores lançados no auto de*

*infração, ainda assim a Viralcool estaria efetuando apuração incorreta dos valores PIS e COFINS pela sistemática não-cumulativa, pois só utilizou valores de receitas, esquecendo-se de que as legislações do PIS não-cumulativo e da COFINS não-cumulativa preceituam que, na apuração dos valores das contribuições devidas de cada período, deve-se efetuar o desconto de créditos sobre os valores dos custos, despesas e encargos previstos na legislação. Além disso, deve-se ter em conta que a legislação possibilita aos contribuintes, na apuração do valor mensal devido, o aproveitamento de eventuais saldos credores obtidos em períodos de apuração anteriores.*

*14. É importante, também, informar que a alegação da contribuinte de que foram lançados no auto de infração valores de contribuições apurados sobre receitas de álcool para outros fins é totalmente improcedente. Basta efetuar uma simples verificação nos dados das receitas presentes no demonstrativo de apuração do Fisco de fls. 11 para se concluir que correspondem exatamente às receitas de álcool carburante fornecidas pela própria empresa nos demonstrativos de fls. 262/263 e que também podem ser checados nos balancetes da contribuinte inseridos às fls. 264/269, ou ainda às fls. 110 e 112 do presente processo. Ou seja, o lançamento fiscal foi efetuado corretamente, tendo sido apuradas as contribuições de COFINS e PIS lançadas no auto de infração mediante a aplicação dos percentuais de 3% e 0,65% sobre as receitas de álcool carburante.*

*15. Passemos então à apuração dos valores não-cumulativos de PIS e COFINS correspondentes ao álcool carburante que foram indevidamente pagos pela contribuinte no período objeto do auto de infração.”*

Importante frisar que, às fls. 03 de 08, o relatório de fiscalização colaciona tabela elaborada em razão da diligência, contendo os valores declarados e recolhidos/compensados para o período, sendo que, às fls. 05 de 08, traz nova tabela contendo inconsistência verificadas entre os valores declarados em DCTF e os valores constantes das DACONs entregues pela própria empresa.

Tais fatos, somados à impugnação genérica e desprovida de qualquer comprovação documental apresentada pela contribuinte após a diligência, demonstram o acerto com que a Fiscalização realizou a diligência, nos termos da determinação contida na Resolução proferida por esse E. CARF.

Com base nesses fundamentos a relatora original julgou parcialmente procedente o recurso voluntário, sendo acompanhada pela unanimidade do Colegiado, e esse é o acórdão que me coube redigir.

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Processo nº 15956.000363/2008-99  
Acórdão n.º **3102-002.405**

**S3-C1T2**  
Fl. 521

---

CÓPIA