



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

Processo nº 16349.000094/2008-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3202-000.366 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 19 de março de 2015
Assunto Diligência - Cofins
Recorrente PETROSUL DISTRIBUIDORA TRANSP E COM COMBUSTIVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência. Ausente, temporariamente, o conselheiro Luis Eduardo Garrossino Barbieri.

Assinado digitalmente

IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA- Presidente.

Assinado digitalmente

TATIANA MIDORI MIGIYAMA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente), Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama (Relatora).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por PETROSUL DISTRIBUIDORA TRANSP E COM COMBUSTÍVEIS LTDA contra Acórdão nº 16-19.306, proferido pela 6ª Turma da DRJ/SPOI, que, por unanimidade, indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações correlatas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 31/03/2015

015 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 06/04/2015 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA

RES OLIVEIRA

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir:

A DRJ, entre outros, no mérito, negou provimento à impugnação para manter integralmente o lançamento objeto da presente lide.

“PETROSUL DISTRIBUIDORA TRANSP E COM COMBUSTÍVEIS LTDA, empresa acima identificada, ingressou com PER/DCOMP, vinculados a supostos créditos de COFINS, apurados no 3º trimestre do ano de 2004.

2. A DERAT/DIORT proferiu Despacho Decisório de fls. 21/25, ciência em 21/05/08 (fl. 28), por intermédio do qual foi indeferido o Pedido de Ressarcimento e não homologadas as compensações apresentadas, tendo em vista que a aquisição de álcool para fins carburantes não gera crédito da COFINS.

3. O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade de fls. 44/64, em 19/06/08 (conforme cópia de fls. 84/104), alegando em síntese:

3.1.os pedidos de ressarcimento não se referem apenas à aquisição de álcool para fins carburantes, mas também a créditos relativos à aquisição de bens/serviços utilizados como insumos: energia elétrica, fretes, carretos, gasolina/óleo diesel;

3.2.as receitas da venda de gasolina passam a não ser excluídas da base de cálculo da COFINS não-cumulativo independentemente de quem as auferiu;

3.3.somente as receitas da venda de álcool permanecem na regra da cumulatividade;

3.4.parte das receitas de venda da empresa não decorre da venda de álcool, assim teria direito a se creditar em relação a estas receitas;

3.5.a decisão proferida pela DERAT-SP não analisou o ressarcimento relativo a créditos referentes à energia elétrica, fretes, carretos, gasolina e óleo diesel. Esta decisão é nula;

3.6.a gasolina "C" é resultado de uma mistura de dois insumos gasolina "A" (fornecida pela Petrobrás) e álcool etílico anidro combustível (fornecido pelas usinas). Cita IN-SRF n's 247/02 e 404/04 e a Resolução ANP nº 36/05;

3.7.até 08/04 as receitas decorrentes da venda de combustíveis encontravam-se sujeitas à sistemática cumulativa, fator impeditivo para a geração de crédito da COFINS, nos termos do inciso IV do § 3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/03;

3.8.após 08/04 as receitas decorrentes da venda de combustíveis, exceto álcool, encontram-se sujeitas à sistemática não-cumulativa, pois o inciso IV do § 3º

do artigo 1º da Lei nº 10.833/03 passou a prever que apenas as receitas oriundas da venda de álcool para fins carburantes não integrariam as receitas não-cumulativas;

3.9.tanto a gasolina "A" como álcool etílico anidro combustível perdem suas propriedades físico-químicas sendo transformadas em outro produto, portanto são insumos;

3.10.tem direito a crédito da COFINS referente aos bens utilizados como insumos: álcool etílico anidro, gasolina A e óleo diesel, além daqueles relativos a serviços utilizados como insumo: transporte de insumos, despesas de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa e despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;

3.11.o artigo 17 da Lei nº 11.033/04 confere aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de PIS/COFINS o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos, no mesmo sentido artigo 16 da Lei nº 11.116/05. Agir de forma contrária agride a Constituição Federal e o CTN;

3.12.as receitas pela comercialização de álcool hidratado estão submetidas ao regime da cumulatividade monofásica, pois a distribuidora paga pelo restante da cadeia, fazendo jus a compensação dos créditos originados pelas aquisições tributadas;

3.13.há um custo para a distribuidora ao adquirir álcool etílico anidro, pois a usina recolhe 3% de COFINS , assim esta embutido no custo final o valor desta contribuição o que garante o direito ao crédito dos mesmos pela sistemática da não-cumulatividade;

3.14.requer o deferimento da solicitação.

4. É o relatório.”

A DRJ, por unanimidade, indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações correlatadas em acórdão com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO DE COFINS. A aquisição de álcool anidro para fins carburantes e de gasolina A com a intenção de obtenção de gasolina C não gera crédito de COFINS para distribuidora de combustíveis.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Os procedimentos de reconhecimento de direito creditório exigem do sujeito passivo a comprovação do direito que entende possuir.”

Cientificado do referido acórdão em 11 de dezembro de 2008, a Petrosul Dist. Transp. E Com. De Combustíveis Ltda apresentou recurso voluntário em 9 de janeiro de 2009, pleiteando a reforma do *decisubum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 11 de dezembro de 2008, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário – apresentando a recorrente recurso voluntário em 9 de janeiro de 2008.

Depreendendo-se da análise do recurso voluntário, vê-se que o cerne da lide envolve o indeferimento de pedido de ressarcimento nº 20156.10817, fundado em créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, apresentado em meio eletrônico, referente ao 3º trimestre de 2004. Ao pedido de Ressarcimento foi vinculada a Declaração de Compensação no.02273.20635.

Em sede de preliminar, traz a recorrente que os Recursos Administrativos, por força de determinação constitucional e infraconstitucional, suspendem a exigibilidade do crédito tributário *ex vi* do art. 151, III do CTN. O que vem a requerer a imediata aplicação do art. 74, § 11, da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 17, da Lei 10.833/2003 (abaixo reproduzido), que trata de homologação de compensação e suspensão da exigibilidade e **cobrança do crédito tributário. Infere que se não ocorrer a imediata suspensão do crédito**

tributário lançado em DCTF, o débito declarado pela Recorrente, poderá ser objeto de inscrição em dívida ativa e posterior execução e cobrança.

Ainda em sede de preliminar, traz a recorrente que:

- Compete à administração pública os atos tendentes à "busca da verdade material", bastando apensa e tão somente que a Autoridade competente diligenciasse junto à sede do contribuinte e desse início a ação fiscal tendente à verificação do crédito lançado na DACTON, reproduzido na PER/DComp e do débito especificado na DCTF, procedendo ao cotejo analítico dessas declarações com os demais documentos fiscais (Balancetes e NF - Entrada) do contribuinte;
- Todavia, preferiu a Autoridade Administrativa exarar sua decisão de forma simplista, com fulcro em análise "à distância" e com base fundamentalmente no "CNAE" da recorrente e nas declarações acessórias regularmente apresentadas pelo Contribuinte.
- Quando da resposta ao pedido de esclarecimento endereçado ao contribuinte antes mesmo da manifestação de inconformidade, disponibilizou toda a sua documentação fiscal à Autoridade competente para que esta procedesse ao cotejo analítico em face dos Pedidos formulados;
- No entanto, em razão do grande volume de documentos a serem apresentados, a Autoridade administrativa alegando "falta de espaço" para receber a enorme quantidade de documentos, afirmou que se fosse necessário abriria uma fiscalização *in loco*.

Quanto ao mérito, em síntese, traz a recorrente que:

- Em 30.04.2004, foi publicada a Lei 10.865/2004, a qual introduziu o PIS - Importação e COFINS - Importação, além de alterar a legislação federal em vigor;
- Dentre as alterações propostas pela lei supra mencionada, temos o artigo 21, cuja função foi dar nova redação a alguns artigos da Lei 10.833/2003;

- O artigo 21 da Lei 10.865/2004 alterou, dentre outros, o artigo 10 da lei 10.833/2003, passando a vigorar com a seguinte redação:

“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:

Parágrafo 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

IV - de venda de álcool para fins carburantes;”

- Na nova redação não houve qualquer menção às alterações no inciso I, do § 3º do artigo 1º, o que significa que o legislador continua a tratar de forma independente, as receitas sujeitas à isenção, não incidência ou alíquota zero, motivo pelo qual entende a contribuinte que, toda a cadeia monofásica (setor automotivo, farmacêutico, etc.), inclusive o setor de combustíveis encontrava-se no inciso IV, parágrafo 3º do artigo 1º da Lei 10.833/2003.
- Ainda em análise às alterações propostas pela Lei 10.865/2004, o artigo 21 acrescenta o § 1º ao artigo 2º da Lei 10.833/2003:

“Art. 2º. Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Parágrafo 1º. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural;(…)”

- O setor de combustíveis, com exceção do produto álcool para fins carburantes, passa a ter tratamento diferenciado também pela legislação referente à não cumulatividade (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), uma vez que foi "extraído" do inciso IV, o parágrafo 3º, artigo 1º.

- Porém, as alterações propostas pelo artigo 21 da Lei 10.865/2004 ao artigo 2º da Lei 10.833/2003, demonstram que, apesar de sujeitar-se à sistemática não-cumulativa, as alíquotas a aplicar serão aquelas constantes na sistemática monofásica.
- Consideradas as receitas auferidas pela PETROSUL, imprescindível observar que algumas delas não são originadas pela comercialização de álcool hidratado, razão pela qual é indiscutível a apuração e conseqüente apropriação dos créditos decorrentes destas receitas uma vez que elas estão sujeitas a outra sistemática de tributação da COFINS.
- Observou criteriosamente apropriando os créditos de forma proporcional às receitas sujeitas à "sistemática não-cumulativa".
- Caso tivesse a Autoridade Administrativa procedido à necessária e inafastável diligência de verificação dos créditos apropriados e regulamente lançados na DACON, reproduzido na PER/DComp, cotejando analiticamente essas declarações com os demais documentos fiscais (Balancetes e NF - Entrada) do contribuinte, certamente verificaria a lisura e correição do procedimento adotado, em especial quanto à proporcionalidade da apropriação do crédito. Não obstante isso a Recorrente traz à colação a Planilha Demonstrativa da apuração da COFINS que detalha os valores lançados na DACON, a fim de demonstrar à Autoridade competente a correta aplicação do dispositivo legal (apropriação proporcional do crédito), bem como sanar eventual falta que por ventura tenha incorrido ao instruir seus Pedidos de Ressarcimento, sempre lastreado no "princípio da busca da verdade material" que deve nortear todo e qualquer contencioso administrativo tributário.

Quanto aos produtos, esclarece a recorrente que, relativamente:

- **à Gasolina C:**
 - ✓ Segundo a Agência Nacional do Petróleo - ANP 2, a gasolina "C" é constituída de a mistura de gasolina "A" e álcool etílico anidro combustível;

- ✓ Gasolina C - Aquela constituída de gasolina A e álcool etílico anidro combustível, nas proporções e especificações definidas pela legislação em vigor e que atenda ao Regulamento Técnico. Portaria ANP nº 309, de 27.12.2001.
- ✓ Forçoso reconhecer que o produto *gasolina C*, comercializado pela contribuinte, ora Recorrente é resultado da mistura de dois insumos distintos: a gasolina A (fornecida pela Petrobrás) e o álcool etílico anidro, fornecido pelas usinas.
- ✓ Não há como tratar a gasolina A e o álcool etílico anidro como mercadorias geradoras de receita, pois não são produtos comercializados de forma independente, diferentemente da conclusão a que chegaram tanto o ilustre Auditor, quanto o Relator, na decisão ora impugnada de que ambos seriam classificados como "*um produto pela distribuidora*".
- ✓ O produto comercializado pela contribuinte é a gasolina C que corresponde ao resultado da mistura, e conseqüente alteração de suas propriedades químicas, da gasolina A e do álcool etílico anidro;
- ✓ A Agência Nacional do Petróleo - ANP, classifica o álcool etílico anidro como insumo, uma vez que estabelece uma destinação específica, qual seja, a mistura com a gasolina A para a formulação da gasolina C;
- ✓ Conforme disposto no inciso II, do citado dispositivo legal, será considerado mercadoria, isto é, produto capaz de gerar uma receita com a sua venda, apenas o álcool etílico hidratado, que é o único utilizado como combustível em motores de combustão interna de ignição por centelha.
- **Ao Álcool para fins Carburantes:**
 - ✓ **ÁLCOOL HIDRATADO**, é adquirido, pelas distribuidoras junto a usinas produtoras e tem o fim ESPECÍFICO de abastecer veículos movidos a álcool, e a sua revenda, por parte das distribuidoras, é realizada no mesmo estado no qual foram adquiridos das usinas produtoras;

- ✓ Não se aplica ao ÁLCCOL HIDRATADO, qualquer adição, mistura ou aditivo.
- ✓ a distribuidora adquire o ÁLCOOL HIDRATADO das usinas produtoras e o revende aos postos de serviços ou a outros consumidores finais.
- ✓ Em qualquer circunstância, o ÁLCOOL HIDRATADO vendido pela usina produtora é sujeito às alíquotas de 0,65% (para o PIS) e 3% (para a COFINS), sistemática cumulativa de tributação.
- ✓ Não obstante, a Recorrente NUNCA pleiteou ou se utilizou de créditos de COFINS sobre as aquisições de ÁLCOOL HIDRATADO e nem mesmo se apropriou de qualquer crédito originado das demais despesas/custos vinculadas às receitas auferidas pela venda do Álcool Hidratado.
- ✓ Finalmente, há que se analisar o procedimento que envolve a aquisição e venda de ÁLCOOL ANIDRO.
- ✓ Contrariamente ao chamado ÁLCOOL HIDRATADO, que tem por finalidade movimentar veículos configurados para este combustível, o ÁLCOOL ANIDRO tem como finalidade única SER ADICIONADO à Gasolina A, procedimento este que é executado EXCLUSIVAMENTE pelas distribuidoras.
- ✓ Ao assim proceder, as distribuidoras atendem, conforme ressaltado anteriormente, à determinação expressa da ANP, que obriga tal adição de ÁLCOOL ANIDRO à Gasolina A, em percentuais que têm variado ao longo do tempo, fixando-se em patamares entre 20% a 25%.
- ✓ A saída de ÁLCOOL ANIDRO das usinas produtoras faz-se da mesma forma que o AL 1 AI HIDRATADO, ou seja, a tributação dá-se à razão de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS é o advento da Medida Provisória 413/2008, convertida na Lei nº 11.727/2008.
- ✓ Todavia, diferentemente do que ocorre o ÁLCOOL HIDRATADO, que sai da distribuidora com tributação de PIS e COFINS no regime cumulativo, às alíquotas de 1,46% (PIS) e 6,74% (COFINS) e não

saída da indústria, momento em que deve devem sofrer uma única incidência tributária, logo, se esta incidência ocorre à alíquota zero por força de uma regra especial, não há regra legal que sustente a exigência de PIS/COFINS, por uma alíquota diferente de zero, das pessoas jurídicas que praticarem operações posteriores, por força da regra aplicável ao regime monofásico.

- Não há base legal para se exigir PIS/COFINS da receita dos distribuidores de combustíveis decorrente da venda de produtos submetidos à incidência monofásica, pois o único momento possível legalmente para tal exigência ocorre na saída do estabelecimento industrial.
- Estando a receita sujeita à alíquota zero, não impede que estes contribuintes possam manter os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, especialmente dos próprios produtos, como lhes confere o supra citado artigo 17 da Lei nº 11.033/04.
- Diante da letra do mencionado artigo 17 da Lei nº 11.033/04, não se poderá deixar de reconhecer aos contribuintes atacadistas ou varejistas de qualquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis, medicamentos, automóveis, autopeças, etc.) o direito ao crédito relativo à aquisição destes produtos.
- De outro lado, deve-se considerar que o artigo 17 da Lei nº 11.033/04, norma posterior a Lei nº 10.833/03, regulou a mesma matéria, revogando o quanto dispunha o seu artigo 3º, inciso 1, letra "b", que negava o aludido direito de crédito.

Quanto aos créditos originados pelos demais custos/despesas, insurge a recorrente que:

- Os créditos originados pelos custos / despesas decorrentes dentre outras, da armazenagem e transporte de combustíveis, aplicados na atividade operacional do contribuinte, podem ser apropriados com base legislação em vigor;
- Todavia, a manifestação da DRJ é diametralmente oposta, uma vez que

~~embora reconheça a possibilidade do creditamento, a r. decisão nega este~~

direito sob o pálio de que competia ao contribuinte comprovar a "apropriação proporcional" do crédito;

- Ao transmitir a PER/DCOMP não poderia acostar qualquer documento comprobatório do "rateio proporcional" a que se refere o julgador em sua decisão;
- O dispositivo normativo encartado na decisão, a saber: art. 22 da IN SRF nº 600/2005, exige que o contribuinte instrua seu pedido de ressarcimento apenas e tão somente quando feito em papel, vale dizer, quando o contribuinte está impossibilitado de realizá-lo através de pedido eletrônico pelo sistema "ReceitaNET".
- *In casu* a Recorrente retificou suas DCTFs e DACONs elaborou as PER/DComps e enviou todos através do sistema "ReceitaNET", em outras palavras, valeu-se do sistema de transmissão eletrônica de dados, sem utilizar-se de qualquer papel ou protocolo de documentos o que impossibilitou a juntada de qualquer documento fiscal que suportasse o crédito (Balancete, Notas Fiscais etc.) ou mesmo a demonstração do "rateio proporcional" para fins de apropriação.
- Conforme exaustivamente requerido na presente peça impugnatória, a Recorrente entendia que seria realizada uma diligência fiscal tendente à verificação dos créditos apropriados e conseqüentemente do rateio regularmente observado pela Recorrente nos Pedido de Ressarcimentos.
- Nem é preciso dizer que a Recorrente emite uma quantidade excessiva de documentos fiscais todos os meses e que tais documentos encontram-se à disposição para quaisquer autoridades fiscais que pretendam analisá-los em sua sede.
- Todas as memórias de cálculo, bem como documentos comprobatórios estão disponibilizados na sede da Recorrente e podem ser analisados, in loco, pela fiscalização (procedimento que já deveria ter sido feito).
- Dada a ausência de verificação *in loco* dos créditos apropriados (diligência fazendária), única forma da Autoridade Administrativa verificar a correta natureza dos créditos, cotejando as informações com os documentos existentes na contabilidade do contribuinte, bem como da **correta aplicação da regra legal do "rateio proporcional"**, ao apresentar a

Manifestação de Inconformidade a ora Recorrente requereu expressamente a decretação de nulidade do julgamento uma vez que a Autoridade prolatora daquela decisão sequer havia se manifestado com relação aos demais "custos / despesas" apropriados pelo contribuinte.

Cessadas as alegações trazidas pela recorrente e depreendendo-se da análise do processo, bem como do acórdão proferido pela DRJ, em homenagem ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo tributário, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem:

- Intime a recorrente a apresentar laudo de renomada instituição, preferencialmente entidade pública, ou perito credenciado junto à Receita Federal, com o intuito de se constatar a vinculação da atividade exercida pela recorrente, bem como ao seu objeto social, dos custos e despesas decorrentes, dentre outras, da armazenagem e transporte de combustíveis; (ii) cotejar as informações com os documentos existentes na contabilidade;
- Verifique a aplicação da regra legal do "rateio proporcional" utilizada pela recorrente, considerando os produtos inerentes a sua atividade;
- Cientifique a fiscalização para se manifestar sobre o resultado da diligência, se houver interesse e caso entenda ser necessário;
- Cientifique o contribuinte sobre o resultado da diligência, para, se assim desejar, apresentar no prazo legal de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/11;
- Findo o prazo acima, devolva os autos ao CARF para julgamento

Assinado digitalmente

Tatiana Midori Migiyama