



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.722947/2013-04
ACÓRDÃO	3402-011.997 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008, 01/05/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 30/06/2011, 01/09/2011 a 30/11/2011, 01/01/2012 a 31/05/2012

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÃO DE VENDA. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

De acordo com os critérios definidos pelo STJ em julgamento ao REsp nº 1.221.170, não cabe ser considerado essencial ou relevante o serviço de representação comercial, uma vez que tais gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda,

ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008, 01/05/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 30/06/2011, 01/09/2011 a 30/11/2011, 01/01/2012 a 31/05/2012

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÃO DE VENDA. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

De acordo com os critérios definidos pelo STJ em julgamento ao REsp nº 1.221.170, não cabe ser considerado essencial ou relevante o serviço de representação comercial, uma vez que tais gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas à armazenagem e ao frete na

operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, desde que comprovado que o ônus foi suportado pelo vendedor. Vencida a conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora), que negava provimento ao Recurso Voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Bernardo Costa Prates Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Mariel Orsi Gameiro e o conselheiro Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-49.065, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos, mantendo as exigências de R\$ 1.001.038,70 de Cofins e R\$ 224.285,00 de PIS/Pasep, além dos correspondentes valores de multa de ofício de 75% e juros de mora, decorrentes de créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições na sistemática da não cumulatividade, conforme Ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008, 01/05/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 30/06/2011, 01/09/2011 a 30/11/2011, 01/01/2012 a 31/05/2012

PIS E COFINS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITOS NO SISTEMA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. PERÍODO ATÉ SETEMBRO DE 2008.

Antes da edição do Decreto nº 6.573, de 19/09/2008, não era permitido o creditamento de PIS e Cofins por distribuidor que adquire álcool anidro para mistura à gasolina “A”.

PIS E COFINS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITOS NO SISTEMA DE NÃO-CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. PERÍODO APÓS OUTUBRO DE 2008.

A Lei nº 11.727, de 2008, a partir de outubro de 2008, retirou as receitas decorrentes da produção e comercialização do álcool hidratado para fins carburantes da sistemática cumulativa do PIS e da Cofins, definiu alíquotas nas vendas de álcool para fins carburante e possibilitou às distribuidoras de combustíveis, quando submetidas ao regime não-cumulativo, utilizar os créditos relativos à aquisição do produto para revenda, de produtor, importador ou outro distribuidor, sendo que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo, calculados mediante a aplicação de alíquotas específicas fixadas por metro cúbico do produto.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL CARBURANTE. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS. LEI Nº 11.727, de 2008.

A forma de tributação nas operações com álcool, inclusive para fins carburantes, é obtida pela incidência de alíquotas diferenciadas ou pela incidência por metro cúbico, aplicadas em cada caso, sendo que na operação de venda de álcool anidro adicionado à gasolina, quando efetuada por comerciante varejista ou por distribuidor, a alíquota foi reduzida a zero por cento.

FRETES E ARMAZENAGEM DE PRODUTOS. CREDITAMENTO. PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO, ÁLCOOL CARBURANTE, GLP E GÁS NATURAL.

O aproveitamento de crédito com gastos de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda está condicionado ao principal, ou seja, os produtos que armazena ou transporta devem garantir direito ao creditamento; conseqüentemente, os gastos na operação de venda de álcool etílico hidratado carburante e de álcool etílico anidro carburante adicionado à gasolina, possibilitam a apuração de créditos, ao contrário da vedação quanto ao cálculo de créditos sobre aquisição para revenda de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e natural.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO.

A possibilidade de aproveitamento de crédito sobre serviços utilizados como insumos é permitida apenas na prestação de serviços e na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, não sendo direcionada a empresas comerciais.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMISSÕES PAGAS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os custos com comissões pagas a pessoas jurídicas não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que não se tratam de gastos aplicados ou consumidos

diretamente na execução do serviço ou na produção do bem, mas realizados em momento posterior ou complementares à etapa da produção e da prestação dos serviços.

PEDIDO DE PERÍCIA.

É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de mera aplicação da legislação tributária, por não exigir conhecimento técnico específico diferente da análise do direito que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito, ou de apresentação de provas que caberia à pessoa jurídica trazer junto à peça contestatória.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ de origem:

Trata o processo de contestação aos Autos de Infração que exigem R\$ 1.001.038,70 de Cofins e R\$ 224.285,00 de PIS/Pasep, além dos correspondentes valores de multa de ofício de 75% e juros de mora, em virtude de créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições na sistemática da não cumulatividade, acarretando débitos não declarados/pagos, nos períodos de apuração de 07/2008 a 09/2008, 05/2010 a 12/2010, 01/2011 a 06/2011, 09/2011 a 11/2011 e 01/2012 a 05/2012, tendo sido a fundamentação mencionada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, constante das peças básicas.

De acordo com o Relatório de Fiscalização, o procedimento fiscal (MPF nº 0410100.2012.00097) teve por objetivo a análise de créditos de PIS e Cofins não cumulativos informados nos Dacon, relativos aos períodos de janeiro a setembro de 2008 e de janeiro de 2010 a junho de 2012, bem como os saldos credores utilizados em pedidos de ressarcimentos transmitidos. Os lançamentos deram-se pelas seguintes razões:

Fatos Geradores ocorridos entre **01/01/2008 a 30/09/2008** (item 3.1 do Relatório de Fiscalização)

a) Saldos Iniciais dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos informados no Dacon de janeiro/2008, nos valores respectivos de R\$ 2.204.247,84 e R\$ 10.474.377,81, foram indevidamente utilizados, pois já haviam sido objeto de pedidos de ressarcimento (Planilha 02), portanto, não foram aproveitados pela fiscalização;

b) Bens Adquiridos para Revenda (item 3.1.1), relativos à aquisição de lubrificantes e fardamento (calça e camisa) para frentista, onde a Planilha 03 demonstra os valores apurados pela fiscalização após o cruzamento da memória de cálculo com os arquivos digitais contábeis e de notas fiscais Sintegra/SEF; verificou-se que em agosto e setembro de 2008 foram informados valores líquidos para a rubrica, ou seja, diminuídos dos próprios créditos de PIS e Cofins não cumulativos sobre eles calculados, além de que foram inseridas aquisições de agosto de 2008, correspondentes às notas fiscais nºs 2.490 e 2.525, na base de cálculo do mês de setembro de 2008; essas aquisições foram remanejadas para o mês de agosto de 2008;

c) Bens Utilizados como Insumos (item 3.1.2), compreendendo a aquisição de álcool etílico anidro carburante (AEAC) de usinas produtoras para ser misturado à gasolina "A" para obtenção da gasolina "C", que não podem ser considerados como insumos por

pessoas jurídicas que não sejam produtoras ou fabricantes de produtos destinados à venda; a Planilha 04 (cruzamento entre a memória de cálculo da contribuinte com os arquivos digitais de notas fiscais) mostra que o álcool anidro foi adquirido com os códigos fiscais de operação: CFOP 117 e 2117 – compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro e CFOP 1652 e 2652 – compra de combustível ou lubrificante para comercialização; a alíquota no período para o álcool carburante era de 0% e a receita de venda desse produto encontrava-se no regime cumulativo, não se aplicando as regras da não-cumulatividade, com vedação legal (arts. 3º, I, “a” das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003);

d) **Serviços Utilizados como Insumos (item 3.1.3)**, referentes a serviços de representação comercial, pagos a título de comissões sobre vendas, cujos créditos da não cumulatividade não podem ser aproveitados por pessoas jurídicas que não sejam produtoras ou fabricantes de produtos destinados à venda, além do que as comissões sobre vendas não representam insumo para efeito de creditamento; e

e) **Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda (item 3.1.4)**, permite-se o crédito em relação à armazenagem e ao frete na operação de venda em relação ao crédito calculado sobre bens adquiridos para revenda, exceto em relação ao álcool para fins carburantes e gasolina e suas correntes, excluída a gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo – GLP derivado de petróleo e de gás natural;

Fatos Geradores ocorridos entre **01/01/2010 a 30/06/2012** (item 3.2 do Relatório de Fiscalização)

a) **Saldos Iniciais dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos informados no Dacon de janeiro/2010**, nos valores respectivos de R\$ 98.295,21 e R\$ 463.126,48, foram considerados válidos pela fiscalização (Planilha 01), por não terem sido objeto de pedidos de ressarcimento e por serem decorrentes de períodos não analisados (outubro/2008 a dezembro/2009);

b) **Bens Adquiridos para Revenda (item 3.2.1)**, relativos à aquisição de fardamento (calça e camisa) para frentista, onde a Planilha 05 demonstra os valores apurados pela fiscalização após o cruzamento da memória de cálculo com os arquivos digitais contábeis e de notas fiscais Sintegra/SEF, sendo excluído da base de cálculo de maio de 2012 o valor duplicado correspondente à nota fiscal nº 715;

c) **Serviços Utilizados como Insumos (item 3.2.2)**, referentes a serviços de representação comercial, pagos a título de comissões sobre vendas, cujos créditos da não cumulatividade não podem ser aproveitados por pessoas jurídicas que não sejam produtoras ou fabricantes de produtos destinados à venda, além do que as comissões sobre vendas não representam insumo para efeito de creditamento;

d) **Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda (item 3.2.3)**, permite-se o crédito tão-somente em relação à aquisição para revenda de álcool para fins carburantes (alínea “a” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637 e 10.833), uma vez que as alterações da Lei nº 9.718, de 1998, tiraram da sistemática cumulativa, a partir de outubro de 2008, as vendas de álcool para fins carburante, tornando sem efeito a vedação ao desconto de créditos calculados sobre a aquisição desse produto e possibilitando, com isso, a apuração de créditos nas operações de venda de AEHC e de AEAC adicionado à gasolina; em relação às aquisições para revenda de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo – GLP derivado de petróleo e de gás natural, permaneceu em vigor a vedação contida na alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; a Planilha

06 demonstra os valores apurados, tendo sido glosadas as despesas não confirmadas pelos arquivos digitais, assim como os registros duplicados na memória de cálculo (NF nºs 12628, 960, 961, 868, 715, 983, 1264, 1800, 1836 e 1843) e as Planilhas 09, 10, 11, 12 e 13 demonstram o rateio efetuado (proporção de AEAC na receita de venda de gasolina tipo "C"), uma vez que a despesa de armazenagem e frete ocorreu sobre toda a atividade de comercialização de gasolina, óleo diesel e álcool etílico hidratado carburante;

e) Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas (item 3.2.4), apurados tanto nas aquisições de álcool etílico hidratado carburante (AEHC) quanto, indevidamente, em algumas aquisições de álcool etílico anidro carburante (AEAC), sendo que na Planilha 07 (cruzamento da memória de cálculo com os arquivos digitais de notas fiscais Sintegra/SEF) não foram consideradas as aquisições de álcool anidro (AEAC), cuja apuração de créditos foi obtida pela aplicação de alíquotas específicas previstas no art. 3º do Decreto nº 6.573, de 2008, e na Planilha 08 houve o remanejamento desses valores para a base de cálculo correta; foi ressaltado a ocorrência de valores de créditos calculados através de alíquotas específicas superiores àqueles informados no Dacon, no entanto, o somatório das duas naturezas de crédito manteve-se limitado ao informado nos demonstrativos; e

f) Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto (item 3.2.5), os créditos na sistemática da não cumulatividade correspondem aos valores das contribuições devidas pelo vendedor em decorrência da operação, exceto nas aquisições de álcool anidro que, de acordo com o art. 3º do Decreto nº 6.573, de 2008, devem ser calculados mediante a aplicação de alíquotas específicas fixadas por metro cúbico do produto; a Planilha 08 demonstra os valores apurados a partir do cruzamento da memória de cálculo com os arquivos digitais contábeis e de notas fiscais Sintegra/SEF, não havendo sido considerado no cálculo o valor das operações não confirmadas pelos arquivos digitais.

Cientificada dos lançamentos em 18/03/2013, a interessada, por intermédio de seus representantes legais, ingressou com impugnação, em 17/04/2013, apresentando as seguintes razões de defesa, em síntese a seguir descritas.

Fatos Geradores de **01/01/2008 a 30/09/2008**

Argumenta que há engano na afirmação de que teria se utilizado, em janeiro de 2008, de créditos remanescentes nos valores de R\$ 2.204.247,84 de PIS e R\$ 10.474.377,81 de Cofins, e que talvez o revisor tenha sido induzido em razão de erro no preenchimento no Dacon de janeiro/2008, que foi posteriormente retificado na Ficha 14 relativa ao PIS, mas mantido na Ficha 24 relativa à Cofins. Diz que os únicos créditos utilizados na compensação em janeiro/2008 foram aqueles oriundos de suas operações regulares do trimestre anterior (outubro a dezembro/2007), no total de R\$ 108.715,38 para o PIS e R\$ 500.748,51 para a Cofins. Mas que o erro cometido em nada influenciou na mensuração das obrigações de janeiro de 2008, conforme se constata na Planilha 01, elaborada pela fiscalização, onde consta que a responsabilidade do 1º trimestre de 2008 seria de apenas R\$ 125.490,47 para o PIS e R\$ 578.015,83 para a Cofins.

Quanto aos Bens Utilizados como Insumos - álcool etílico anidro, faz um breve histórico da legislação regente das contribuições ao PIS e à Cofins, para concluir que, em relação à aquisição do álcool anidro para produção da gasolina, as leis anteriores à Lei nº 11.727, de 2008, não previam a proibição de apuração de créditos dessa operação; na verdade, vedaram expressamente apenas o creditamento pela revenda de álcool para fins carburantes, sem qualquer vedação a sua aquisição para uso como matéria-prima. Entende que só a partir da MP nº 413, em seu art. 10, que houve expressa manifestação quanto à vedação da utilização de crédito de álcool anidro para produção de gasolina "C", mas que esse dispositivo foi expurgado quando da conversão na Lei nº 11.727, de 2008,

demonstrando a intenção do legislador em manter fora da legislação de regência qualquer proibição ao creditamento em questão, e que o único momento em que estava proibido o seu creditamento foi quando da edição da MP nº 413 até o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que inseriu no regime da não-cumulatividade os combustíveis, com exceção do álcool para fins carburantes para revenda. Diz que o legislador optou expressamente por vedar a apuração dos créditos com álcool anidro pela MP nº 413, demonstrando que anteriormente não havia vedação; caso já fosse vedada a apuração dos créditos, encaixando-se nas previsões anteriores, não teria porque o legislador ter optado por fazer a previsão expressamente na MP.

Aproveita o histórico narrado para dizer que também quanto ao frete a vedação veio apenas com a MP nº 413, quando em seus artigos 14 e 15 alterou respectivamente os artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para incluir os parágrafos 14 e 22. Esses dispositivos ao trazer a expressão *“Excetua-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004”* demonstram que antes se permitia o crédito. E quando não convertida em lei a exceção, voltou-se à regra de permissão de aproveitamento das despesas incorridas.

Retornando à argumentação sobre créditos de álcool utilizado na produção de gasolina, ressalta a sua atividade empresarial, enfatizando a aquisição de álcool anidro das usinas para utilização como insumo na produção da gasolina “C”, que passa por um processo de industrialização (beneficiamento), no qual há processo físico-químico de fusão de álcool anidro à gasolina “A”. Considerando, a teor do art. 46 do Código Tributário Nacional, produto industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Mesmo definição trazida pelo Decreto que regulamenta o IPI. Por ser um processo industrial, sofrendo o álcool anidro alterações, inclusive perdendo propriedades físico-químicas, quando adicionado à gasolina “A”, é perfeitamente compatível com o conceito de insumo que traz a legislação e a doutrina. Diz que mesmo aplicando o conceito restritivo de insumo dado ao PIS e à Cofins pela SRF, não é possível excluir do álcool anidro, utilizado para produção da gasolina “C”, a qualificação de insumo, uma vez que após misturado perde todas as suas características físico-químicas, devendo-se aplicar o inciso II dos arts. 3º das Leis nº 10.637 e 10.833.

Relativamente aos serviços utilizados como insumos, enfatiza que sendo as despesas com o pagamento pelos serviços de representação comercial prestados à pessoa jurídica, vinculados às receitas de sua atividade, há direito ao crédito destes valores para o desconto com o PIS e à Cofins, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, pois são normais e usuais na sua atividade comercial. A seguir discorre sobre o conceito de insumo, entendendo que deve se assemelhar ao da legislação do IRPJ, isto é, despesas necessárias e usuais à atividade empresarial em desenvolvimento. Destaca, nesse sentido, decisões do CARF e posições doutrinárias.

No tocante às despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, diz que a alegação de que não gera direito ao crédito porque estão vinculadas a produtos que não teriam direito ao aproveitamento do crédito, carece de fundamentação legal, já que o direito da contribuinte é expresso no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, exigindo apenas que o ônus for assumido pelo vendedor. O crédito de frete e armazenagem, diz, se assemelha ao crédito da energia elétrica, benfeitorias etc. Cita decisões e atos normativos e ressalta que em decisão recente do CARF o argumento trazido a tal dispositivo deve ser ampliado para

os casos que envolvam o transporte entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como no caso aqui tratado.

Fatos Geradores de **01/01/2010 a 30/06/2012**

Relativamente ao pagamento pelos serviços de representação comercial prestados à pessoa jurídica, reitera os mesmos argumentos expendidos anteriormente.

No tocante às despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, contesta o entendimento da fiscalização de que não haveria o direito ao crédito sobre as atividades de comercialização de combustíveis líquidos de gasolina e óleo diesel, por se encontrarem vinculadas a produtos que não teriam direito ao aproveitamento do crédito, e que haveria o crédito, só que proporcional, para o AEHC e o AEAC (adicionado à gasolina). Reitera os argumentos já trazidos em item e enfatiza que o direito ao crédito é expresso no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, exigindo apenas que o ônus seja assumido pelo vendedor. Ressalta que em decisão recente do CARF o argumento trazido a tal dispositivo deve ser ampliado para os casos que envolvam o transporte entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como no caso aqui tratado. Ademais, diz não se cogitar em desconto proporcional do AEAC e do AEHC, já que essas despesas não devem seguir nada além do previsto legalmente, havendo sim o direito total do crédito com base no princípio constitucional da não cumulatividade.

Quanto aos créditos calculados a alíquotas diferenciadas e por unidade de medida do produto, faz um histórico legislativo da matéria, para concluir que a utilização das alíquotas diferenciadas (caput do art. 5º da Lei nº 9.718/1998) ou pelas alíquotas específicas (§§ 4º e 8º do mesmo artigo c/c o Decreto nº 6.573/2008) se daria em função da opção ou não do fornecedor pelo Regime Especial – RECOB. Ou seja, caso o fornecedor (produtor, importador ou outro distribuidor) tenha optado pelo regime RECOB a alíquota para a geração do crédito é a específica, caso não haja a opção, a alíquota a ser utilizada seria a diferenciada. Isso tanto para o AEHC quanto para o AEAC. Reafirma que não utilizou alíquotas diferenciadas indevidamente, mas as utilizou em razão do produtor ou distribuidor não ter aderido ao Regime Especial RECOB. Ressalta, ainda, que todas as informações foram enviadas pela empresa por meio de notas fiscais Sintegra/SEF, não havendo que se falar em ausência de informações não confirmadas pela contribuinte.

Salienta, em outro tópico, que o auditor fiscal proíbe o ressarcimento dos saldos credores provenientes da aquisição de álcool anidro, indagando com o que aproveitaria esse crédito se na saída da gasolina “c” a alíquota é zero. Diz que não há saída tributada além do álcool hidratado, mas esse produto já conta com seu crédito próprio gerado nas aquisições.

Complementa que não há restrição ao ressarcimento desse crédito, ao contrário, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, possibilita a utilização desses créditos na hipótese de ressarcimento.

Por fim, destaca a necessidade de perícia técnica contábil, apresentando os quesitos e a indicação de assistentes técnicos de perícia, para que reste comprovado que não houve qualquer crédito descontado indevidamente na apuração da Cofins não-cumulativa, bem ainda que apresentou todas as informações necessárias pelo sistema Sintegra/SEF. Ademais, destaca que foi requisitado ao fiscal autuante a memória de cálculos por ele utilizada para verificação dos valores dos créditos e alíquotas, que foi negado, mas diz que quando da análise pericial apresentará suas planilhas de memórias de cálculo, uma vez que não reconhece os valores utilizados pelo fiscal autuante.

A Contribuinte recebeu a Intimação pela via eletrônica em data de 09/02/2015 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 84.714), apresentando o Recurso Voluntário em 09/03/2015 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 84.847), com pedido de reforma do acórdão recorrido para o fim de que:

- i) Seja deferido o pedido de perícia/diligência para apuração das informações prestadas e comprovadas por meio de notas fiscais Sintegra/SEF, conforme item IV da peça recursal. Indicou assistente técnico e formulou quesitos;
- ii) Seja reconhecida a existência de créditos de PIS/PASEP e de COFINS, descontados indevidamente pela Recorrente na apuração das contribuições referentes aos seguintes períodos:
 - ✓ **Período de 01/01/2008 a 30/09/2008:** i) Aquisição de álcool anidro empregado como insumo da produção da gasolina “c”; ii) despesas com armazenagem e fretes dos combustíveis; iii) serviços de representação comercial utilizados como insumos.
 - ✓ **Período de 01/01/2010 a 30/06/2012:** i) Despesas com armazenagem e frete dos combustíveis. ii) serviços de representação comercial, utilizados como insumos; iii) crédito do AEHC e do AEAC pelas alíquotas diferenciadas e/ou específicas a depender da opção pelo RECOB dos produtos ou distribuidor.

Através do despacho de fls. 84.853, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio e julgamento.

Inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-003.003** (fls. 84.854 a 84.864), proferida nos seguintes termos:

2.4. Considerando os questionamentos apontados pela Contribuinte, acima destacados e, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

- a) Intimar a Contribuinte para apresentar documentos complementares àqueles já trazidos aos autos, bem como providenciar laudo pericial contábil, respondendo os quesitos apresentados em ITEM IV do recurso voluntário, para o fim de comprovar, de forma inequívoca, que não descontou indevidamente qualquer crédito na apuração das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, bem como prestou todas as informações necessárias pelo sistema Sintegra/SEF, possibilitando a apuração na forma apresentada à Fiscalização, e outras demonstrações que se fizerem pertinentes;
- b) Analisar a documentação constante dos autos, bem como outra que vier a ser apresentada e respectivo laudo pericial, apurando a higidez do direito creditório pleiteado;
- c) Elaborar Relatório Conclusivo sobre respectivas constatações;
- d) Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência, no prazo de 30 (trinta) dias.

2.5. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Realizada a diligência, a Unidade Preparadora anexou o **Relatório Fiscal às fls. 85.262 a 85.270**, com **manifestação da Contribuinte às fls. 85.296 a 85.305** e retorno dos autos para julgamento através dos **Despachos de Encaminhamento de fls. 85.306 a 85.309**.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Objeto do litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Autos de Infração que exigem R\$ 1.001.038,70 de Cofins e R\$ 224.285,00 de PIS/Pasep, além dos correspondentes valores de multa de ofício de 75% e juros de mora, em virtude de créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições na sistemática da não cumulatividade, acarretando débitos não declarados/pagos, nos períodos de apuração de 07/2008 a 09/2008, 05/2010 a 12/2010, 01/2011 a 06/2011, 09/2011 a 11/2011 e 01/2012 a 05/2012.

Após análise de créditos de PIS e Cofins não cumulativos informados nos Dacon, relativos aos períodos de janeiro a setembro de 2008 e de janeiro de 2010 a junho de 2012, bem como os saldos credores utilizados em pedidos de ressarcimentos transmitidos, concluiu a Fiscalização pela utilização indevida originada das seguintes despesas:

- ✓ Bens Utilizados como Insumos, referente a álcool anidro, que é misturado à gasolina "A" para obtenção da gasolina "C", por falta de previsão legal;
- ✓ Serviços Utilizados como Insumos, uma vez que o direito ao creditamento só se aplica a empresas prestadoras de serviços e industriais, não se aplicando a empresas comerciais;
- ✓ Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Vendas, referentes a produtos que a contribuinte armazena ou transporta.

Delimitado o objeto do litígio, passo à análise dos argumentos da defesa:

3. Da diligência realizada neste processo

Conforme relatório, entre as despesas indicadas como insumos pela Contribuinte para fins de creditamento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, constam bens adquiridos

para revenda, relativos à aquisição de lubrificantes e fardamento (calça e camisa) para frentista, sendo que a Fiscalização procedeu ao cruzamento da memória de cálculo com os arquivos digitais contábeis e de notas fiscais Sintegra/SEF, apurando que, em agosto e setembro de 2008 foram informados valores líquidos para a rubrica, ou seja, diminuídos dos próprios créditos de PIS e Cofins não cumulativos sobre eles calculados, além de que foram inseridas aquisições de agosto de 2008, correspondentes às notas fiscais nºs 2.490 e 2.525, na base de cálculo do mês de setembro de 2008. Tais aquisições foram remanejadas para o mês de agosto de 2008.

Argumentou que há engano na afirmação de que teria se utilizado, em janeiro de 2008, de créditos remanescentes nos valores de R\$ 2.204.247,84 de PIS e R\$ 10.474.377,81 de Cofins, e que talvez o revisor tenha sido induzido em razão de erro no preenchimento no Dacon de janeiro/2008, que foi posteriormente retificado na Ficha 14 relativa ao PIS, mas mantido na Ficha 24 relativa à Cofins.

Argumentou, ainda, que os únicos créditos utilizados na compensação em janeiro/2008 foram aqueles oriundos de suas operações regulares do trimestre anterior (outubro a dezembro/2007), no total de R\$ 108.715,38 para o PIS e R\$ 500.748,51 para a Cofins. Porém, o erro cometido em nada influenciou na mensuração das obrigações de janeiro de 2008, conforme se constata na Planilha 01, elaborada pela fiscalização, onde consta que a responsabilidade do 1º trimestre de 2008 seria de apenas R\$ 125.490,47 para o PIS e R\$ 578.015,83 para a Cofins.

Em razões recursais a Recorrente pediu pela conversão do julgamento do recurso em diligência para realização de perícia técnica contábil, apresentando os quesitos e a indicação de assistentes técnicos, para que reste comprovado que não houve crédito descontado indevidamente na apuração da Cofins não-cumulativa, e que apresentou todas as informações necessárias pelo sistema Sintegra/SEF.

Destacou a defesa que foi requisitado ao Auditor Fiscal Autuante a memória dos cálculos por ele utilizada para verificação dos valores dos créditos e alíquotas, o que foi negado. Afirmou ainda que, quando da análise pericial, apresentaria suas planilhas de memórias de cálculo, uma vez que não reconhece os valores utilizados pela Fiscalização.

Para tanto, formulou os seguintes quesitos:

1. Quais os créditos utilizados em compensação pela Impugnante como salvos anteriores na mensuração das obrigações para com o PIS e a COFINS em Janeiro de 2008?
 - a. Houve compensação de créditos anteriores nos montantes de R\$ 2.204.247,84 para o PIS e de R\$ 10.474.377,81 para COFINS ou os únicos créditos utilizados foram aqueles relativos às suas aquisições de bens e serviços no trimestre imediatamente anterior, de R\$ 108.715,38 para o PIS e de R\$ 500.748,51 para a COFINS?
2. Quais as aquisições realizadas nos períodos deste processo pela ora Impugnante?
3. Quem paga o frete e a armazenagem dos produtos da ora Impugnante?
4. Os produtos vendidos pela ora Impugnante são os mesmos adquiridos pela mesma? Ou há algum beneficiamento e/ou transformação em tais produtos? Quais são os produtos adquiridos e quais são os produtos vendidos?
5. Se a segunda parte do quesito "3)" acima for positiva, quem promove ou executa tal beneficiamento/transformação?
6. É possível promover a venda do produto final separado por componentes?
7. Qual o valor total das aquisições no período? Separadas por tipo de produto e serviço.
8. Houve utilização de alíquotas diferenciadas e específicas do AEHC e do AEAC pela Impugnante? Quais foram os cálculos utilizados para cada caso? Quais de seus fornecedores deram optantes do RECOB?
9. Todas as notas aproveitadas e indicadas ao D. Fiscal Atuante pela Impugnante estavam registradas no SINTEGRA/SEF?

Assistentes técnicos: JOSÉ SERAFIM DOS SANTOS FILHO, brasileiro, contador, inscrito no CRC-PE sob o n. 10272/O-4 e CPF/MF n. 253.721.144-87, com endereço profissional na Av. Antonio de Goes, n. 183, Pina, Recife/PE, CEP. 51.110-000 e JOSÉ AUGUSTO SOARES LEAL, brasileiro, contador, inscrito no CRC-PE sob o n. 015923/O-O e CPF/MF n. 071.786.544-49, com endereço profissional na Rua Cardeal Arcoverde, n. 277, Graças, Recife/PE, CEP 52.011-240.

Diante da dúvida suscitada pela Contribuinte e, por razão da complexidade das apurações realizadas pela Fiscalização, este Colegiado entendeu pertinente o pedido de realização de prova pericial, possibilitando à Contribuinte demonstrar que não descontou indevidamente qualquer crédito na apuração das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas, bem como apresentou todas as informações necessárias pelo sistema Sintegra/SEF.

A diligência foi determinada através da **Resolução nº 3402-003.003** nos seguintes termos:

2.4. Considerando os questionamentos apontados pela Contribuinte, acima destacados e, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

a) Intimar a Contribuinte para apresentar documentos complementares àqueles já trazidos aos autos, bem como providenciar laudo pericial contábil, respondendo os quesitos apresentados em ITEM IV do recurso voluntário, para o fim de comprovar, de forma inequívoca, que não descontou indevidamente qualquer crédito na apuração das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, bem como prestou todas as informações necessárias pelo sistema Sintegra/SEF, possibilitando a apuração na forma apresentada à Fiscalização, e outras demonstrações que se fizerem pertinentes;

b) Analisar a documentação constante dos autos, bem como outra que vier a ser apresentada e respectivo laudo pericial, apurando a higidez do direito creditório pleiteado;

c) Elaborar Relatório Conclusivo sobre respectivas constatações;

d) Intimar a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência, no prazo de 30 (trinta) dias.

2.5. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Realizada a diligência, a Unidade Preparadora anexou o **Relatório Fiscal às fls. 85.262 a 85.270**, no qual o Auditor Fiscal respondeu aos quesitos apresentados pela defesa, o que será tratado adiante, juntamente com os argumentos da **manifestação da Recorrente, apresentada às fls. 85.296 a 85.305 dos autos**.

3. Mérito

3.1. Das aquisições de álcool anidro

A Recorrente tem por atividade principal o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (CNAE 46.81-8-01).

Com relação ao direito creditório referente a álcool anidro para produção da gasolina “C”, argumentou a Recorrente que as legislações anteriores à Lei nº 11.727/2008 não previam a proibição de apuração de créditos dessa operação, sendo vedado apenas o creditamento pela revenda de álcool para fins carburantes, sem qualquer vedação a sua aquisição para uso como matéria-prima.

Argumentou ainda que somente a partir da Medida Provisória nº 413/2008 passou a ser vedada a utilização de crédito de álcool anidro para produção de gasolina “C”, sendo posteriormente expurgado o artigo 10 da MP nº 413 quando da conversão na Lei nº 11.727/2008.

Argumentou igualmente que no desenvolvimento de sua atividade empresarial, adquire álcool anidro das Usinas para utilização como insumo na produção da gasolina “C”, que passa por um processo de industrialização (beneficiamento), no qual há processo físico-químico de fusão de álcool anidro à gasolina “A”. Portanto, o álcool anidro não é revendido, e sim, utilizado como insumo para a produção da Gasolina “C”, sofrendo alterações, inclusive perdendo propriedades físico-químicas quando adicionado à gasolina “A”, resultando no enquadramento ao conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS, conforme previsão do inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/04.

Para tanto, a Contribuinte invocou o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR pelo E. Superior Tribunal de Justiça, sob o rito de recursos repetitivos, no qual foram assentadas as seguintes teses (tema 779), através do qual o conceito de insumos devem ser aferidos observando-se os critérios da essencialidade ou relevância, sendo aplicado ao presente caso, uma vez que as despesas com a aquisição do Álcool Anidro são indispensáveis para formulação da Gasolina “C” para que possa ser produzida e posteriormente comercializada.

A DRJ de origem manteve a glosa de referidos créditos por entender que a distribuidora (empresa comercial) não fabrica ou produz bens, de forma que possa considerar, para efeitos tributários, o álcool anidro e a gasolina “A” como insumo do produto gasolina “C”, destinado à venda. Concluiu que neste caso, a distribuidora apenas realiza a mistura da gasolina “A” com o álcool etílico anidro para obtenção da gasolina “C”, em atendimento às normas baixadas pela Agência Nacional do Petróleo, que define essa mistura no artigo 2º de sua Portaria nº 309, de 2001¹.

Considerou o ilustre julgador de primeira instância que:

O produto continua sendo gasolina desde o momento em que é vendido pela refinaria até sua venda pela distribuidora; esta apenas adiciona álcool etílico anidro à gasolina, para a obtenção de um tipo específico do produto: gasolina “C”. Nesse ponto, vale observar que na própria Portaria CNP-DIRAB nº 209, de 11/06/1981, do Presidente do Conselho Nacional do Petróleo, ao estabelecer o Método de Ensaio para verificação do teor do álcool anidro carburante existente na gasolina automotiva, sempre faz referência à “**mistura de álcool anidro gasolina**” ou “**mistura álcool-gasolina automotivo tipo ‘A’**”, demonstrando tratar-se simplesmente de uma mistura e não um novo produto elaborado a partir dos insumos: álcool-gasolina. Portanto, não se cogitando tratar-se de insumo, tanto em relação à gasolina “A” quanto ao álcool anidro carburante, não há que se falar em direito a crédito dos bens assim adquiridos.

Convém destacar a definição dos elementos da cadeia produtiva da gasolina e suas correntes e do álcool hidratado, elencados na decisão recorrida:

- **Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC):** Produzido no País ou importado pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, sendo obtido, no Brasil, pelo processo de fermentação do caldo da cana-de-açúcar. O AEAC também é utilizado para mistura com a gasolina A, especificada pela Portaria ANP nº 309/01, para produção da gasolina tipo C.

- **Gasolina Automotiva Tipo A:** É a gasolina produzida pelas refinarias de petróleo, isenta de álcool, e entregue diretamente às companhias distribuidoras. Esta gasolina constitui-se basicamente de uma mistura de naftas numa proporção que enquadre o produto na especificação prevista, sendo a base da gasolina disponível nos postos revendedores.

- **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

¹ Art. 2º Para efeitos desta Portaria as gasolinas automotivas classificam-se em:
(.....)

II - gasolina C - é 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.

distribuidoras que adicionam álcool etílico anidro à gasolina tipo A, nos termos das normas ditadas pela ANP.

Com relação aos créditos em análise, o Parecer firmado por Assistente Técnico inscrito no CRC/PE 010.272/O-4 (fls. 84.897 a 84.907) assim respondeu:

Quesito 4 – Os produtos vendidos pela ora impugnante são os adquiridos pela mesma? Ou há algum beneficiamento e/ou transformação em tais produtos? Quais são os Produtos adquiridos e quais são os produtos vendidos?

Respostas:

Quais são os Produtos adquiridos?

d.1) Os Produtos adquiridos, em 2008, pela ora impugnante são:

- I. Gasolina "A"
- II. Óleo Diesel Metropolitano S 500 "A"
- III. Óleo Diesel Interior S 1800 "A"
- IV. Biodiesel
- V. Álcool Etílico Anidro Combustível – AEAC
- VI. Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC

d.2) Os Produtos adquiridos, em 2010, pela ora impugnante são:

- I. Gasolina "A"
- II. Óleo Diesel Metropolitano S 50 "A"
- III. Óleo Diesel Interior S 1800 "A"
- IV. Biodiesel
- V. Álcool Etílico Anidro Combustível – AEAC
- VI. Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC

d.3) Os Produtos adquiridos, em 2011, pela ora impugnante são:

- I. Gasolina "A"
- II. Óleo Diesel Metropolitano S 50 "A"
- III. Óleo Diesel Interior S 1800 "A"
- IV. Biodiesel
- V. Álcool Etílico Anidro Combustível – AEAC
- VI. Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC

d.4) Os Produtos adquiridos, em 2012, pela ora impugnante são:

- I. Gasolina "A"
- II. Óleo Diesel Metropolitano S 50 "A"
- III. Óleo Diesel "A" S 500 "A"
- IV. Biodiesel
- V. Álcool Etílico Anidro Combustível – AEAC
- VI. Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC

Quais são os Produtos vendidos?

d.5) Os Produtos vendidos, em 2008, pela ora impugnante são:

- a) Gasolina C
- b) Diesel Metropolitano S 500 “B”
- c) Diesel Interior S1800 “B”
- d) Álcool Etilico Hidratado Combustível – AEHC

d.6) Os Produtos vendidos, em 2010, pela ora impugnante são:

- a) Gasolina C
- b) Diesel Metropolitano S 50 “B”
- c) Diesel Interior S1800 “B”
- d) Álcool Etilico Hidratado Combustível – AEHC

d.7) Os Produtos vendidos, em 2011, pela ora impugnante são:

- a) Gasolina C
- b) Diesel Metropolitano S 50 “B”
- c) Diesel Interior S1800 “B”
- d) Álcool Etilico Hidratado Combustível – AEHC

d.8) Os Produtos vendidos, em 2012, pela ora impugnante são:

- a) Gasolina C
- b) Diesel Metropolitano S 50 “B”
- c) Diesel Interior S 500 “B”
- d) Álcool Etilico Hidratado Combustível – AEHC

Há algum beneficiamento e/ou transformação em tais produtos?

Sim, há beneficiamento dos seguintes produtos:

- a) **Gasolina C**, denominada de Gasolina Comum, é o resultado do beneficiamento pela transformação da Gasolina “A” misturada com a adição do Álcool Etilico Anidro Combustível – AEAC.
- b) **Diesel Metropolitano S 500 “B”** é o resultado do beneficiamento pela transformação Óleo Diesel Metropolitano S 500 “A” com a adição do Biodiesel
- c) **Óleo Diesel Interior S 1800 “B”** é o resultado do beneficiamento pela transformação Óleo Diesel Metropolitano S 1800 “A” com a adição do Biodiesel
- d) **Diesel Metropolitano S 50 “B”** é o resultado do beneficiamento pela transformação Óleo Diesel Metropolitano S 50 “A” com a adição do Biodiesel

Observo que não foi indicada a fonte que lastreou as conclusões acima colacionadas.

Por sua vez, em Relatório de Diligência a Unidade Preparadora assim respondeu ao quesito 4:

11. Quesito 4 – Os produtos vendidos pela ora impugnante são os adquiridos pela mesma? Ou há algum beneficiamento e/ou transformação em tais produtos? Quais são os Produtos adquiridos e quais são os produtos vendidos?

11.1. R – Os combustíveis carburantes adquiridos e vendidos pela empresa no período fiscalizado são os constantes dos documentos apresentados para a Fiscalização à época do procedimentos fiscal (memórias de cálculo, arquivos contábeis e arquivos SEF/Sintegra).

Correspondem ao informado no laudo.

11.2. R – Quanto ao beneficiamento/transformação alegado pela empresa, o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) é de que não há processo produtivo realizado pelas distribuidoras de combustíveis quando da obtenção da gasolina tipo “C” e do óleo diesel tipo “B”, conforme ementa de recente solução de consulta da Coordenação Geral de Tributação abaixo transcrita:

SC Cosit nº 99.002, de 01/10/2022

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO. ALÍQUOTAS CONCENTRADAS E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE

A mistura de gasolina "A" com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo "C" e a mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo "A" para obtenção de óleo diesel tipo "B" **não se equiparam à produção de combustíveis**. Dessa forma, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis. (Grifo nosso)

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3, DE 1º DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: inciso VII do art. 2º, art. 15 e art. 16 da Resolução ANP nº 5, de 26 de janeiro de 2012; art. 18 da Resolução ANP nº 16, de 10 de junho de 2010, incisos I e II do art. 2º e incisos III, IV e VIII do art. 3º da Resolução ANP nº 40, de 25 de outubro de 2013; incisos I e II do art. 2º e inciso VIII da Resolução ANP nº 50, de 23 de dezembro de 2013, incisos III, V, XVII e XVIII do art. 2º, art. 21 e inciso III do art. 36 da Resolução ANP nº 58, de 17 de dezembro de 2014; Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004; art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008; incisos I e II do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; incisos I e II do caput e § 5º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

11.3. R – Esse tema também foi objeto de julgamentos realizados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), tendo inclusive a própria Federal Energia S/A como parte na Solução de Consulta nº 9303-011.784, conforme ementas abaixo transcritas:

Acórdão CSRF nº 9303-011.784, de 19/08/2021 – 3ª Turma

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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.

Acórdão CSRF nº 9303-012.725, de 09/12/2021 – 3ª Turma

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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 e da 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, de 2008, quando passou a ser possível o seu creditamento. (Grifo nosso)

Acórdão CSRF nº 9303-012.771, de 10/12/2021 – 3ª Turma

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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, de 2008, quando passou a ser possível o seu creditamento. (Grifo nosso)

12. Quesito 5 – Se a segunda parte do Quesito “4)” acima, for positiva, quem promove ou executa tal beneficiamento/transformação?

12.1. R – A segunda parte do quesito “4” foi negativa.

13. Quesito 6 – É possível promover a venda do produto final separado por tipo de produto e serviço?

13.1. R – Sem efeito em virtude da resposta ao quesito “4”.

Em manifestação de fls. 85.296 a 85.305, a Recorrente reiterou os argumentos das razões recursais com relação à formulação da gasolina “C”, concluindo que *“as despesas com a aquisição do Álcool Anidro para formulação da Gasolina “C” para posterior revenda, representa verdadeiro insumo, nos termos do inciso II, do art. 3º, das Leis n.s 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que é indispensável para que a mercadoria (Gasolina “C”) possa ser produzida e comercializada”*.

Com razão a Autoridade Fiscal.

Vejamos o texto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e da Lei nº 10.833/2003 (COFINS) com relação aos produtos em análise:

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). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

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

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

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) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) **nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;** (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

§ 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.

O art. 3º, I, da Lei 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar do valor apurado na forma do art. 2º créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, **com as seguintes exceções:**

(a) em relação às mercadorias e produtos referidos no inciso III do § 3º do art. 1º, ou seja, mercadorias sujeitas à substituição tributária; e

(b) **nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º**, ou seja, na aquisição das mercadorias sujeitas à incidência monofásica.

O texto legal é expresso na impossibilidade de crédito na aquisição das mercadorias sujeitas à incidência monofásica, inclusive combustíveis.

Observe ainda que o artigo 42, II da Medida Provisória no 2.158-35/2001 reduziu a zero as alíquotas das contribuições incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores. Vejamos o texto legal:

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; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

III - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas. (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Após, com a conversão da Medida Provisória no 413/2008 na Lei nº 11.727/2008, o dispositivo legal acima foi revogado, sendo instituído mecanismo específico para a geração de créditos nas aquisições de álcool.

Vejam os a redação do artigo 7º:

Art. 7º O art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação: (Produção de efeitos)

“Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de:

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor.

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida:

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina;

II – por comerciante varejista, em qualquer caso;

III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.

§ 2º A redução a 0 (zero) das alíquotas previstas no inciso III do § 1º deste artigo não se aplica às operações em que ocorra liquidação física do contrato.

§ 3º As demais pessoas jurídicas que comerciem álcool não enquadradas como produtor, importador, distribuidor ou varejista ficam sujeitas às disposições da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica distribuidora. (sem destaques no texto original)

Com relação às atividades exercidas pela Recorrente, insiste a defesa que a aquisição do Álcool Anidro para formulação da Gasolina “C” para posterior revenda, representa verdadeiro insumo, nos termos do inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que é indispensável para que a mercadoria (Gasolina “C”) possa ser produzida e comercializada.

Sobre o alegado processo produtivo da gasolina “C”, destaco a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 3, DE 1 DE MARÇO DE 2021, que elucidou sobre a configuração de processo produtivo de tal combustível, cuja Ementa abaixo colaciono:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO. ALÍQUOTAS CONCENTRADAS E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

A mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e a mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B” não se equiparam à produção de combustíveis. Dessa forma, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

Dispositivos Legais: inciso VII do art. 2º, art. 15 e art. 16 da Resolução ANP nº 5, de 26 de janeiro de 2012; art. 18 da Resolução ANP nº 16, de 10 de junho de 2010, incisos I e II do art. 2º e incisos III, IV e VIII do art. 3º da Resolução ANP nº 40, de 25 de outubro de 2013; incisos I e II do art. 2º e inciso VIII da Resolução ANP nº 50, de 23 de dezembro de 2013, incisos III, V, XVII e XVIII do art. 2º, art. 21 e inciso III do art. 36 da Resolução ANP nº 58, de 17 de dezembro de 2014; Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004; art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008; incisos I e II do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; incisos I e II do caput e § 5º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO. ALÍQUOTAS CONCENTRADAS E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

A mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e a mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B” não se equiparam à produção de combustíveis. Dessa forma, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com relação às aquisições de combustíveis pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

Dispositivos Legais: inciso VII do art. 2º, art. 15 e art. 16 da Resolução ANP nº 5, de 26 de janeiro de 2012; art. 18 da Resolução ANP nº 16, de 10 de junho de 2010, incisos I e II do art. 2º e incisos III, IV e VIII do art. 3º da Resolução ANP nº 40, de 25 de outubro de 2013; incisos I e II do art. 2º e inciso VIII da Resolução ANP nº 50, de 23 de dezembro de 2013, incisos III, V, XVII e XVIII do art. 2º, art. 21 e inciso III do art. 36 da Resolução ANP nº 58, de 17 de dezembro de 2014; Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004; art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008; incisos I e II do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; incisos I e II do caput e § 5º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A título de fundamentação, peço *vênia* para invocar os fundamentos que ensejaram a conclusão apontada pela Solução de Consulta em referência, os quais merecem ser reproduzidos por demonstrar, com clareza e precisão, as razões pelas quais se concluiu que a mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” não se equiparam à produção de combustíveis, não permitindo, por sua vez, a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis. Vejamos:

9. Em termos objetivos, a presente consulta busca esclarecer se as atividades de obtenção de gasolina “C” (mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível nas proporções definidas pela legislação em vigor) e de óleo diesel “B” (óleo diesel “A” adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente) integram as atividades características da etapa de distribuição de combustíveis líquidos ou se caracterizam atividade de produção de combustível (industrialização).
- 10 Inicialmente, visando uma análise da cadeia de produção e distribuição de combustíveis, transcreve-se o art. 2º da Resolução ANP nº 5, de 26 de janeiro de 2012, que regulamentou a atividade de formulação de combustíveis:

Art. 2º Para os fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições:

.....

VII - Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos.

.....

Art. 16. O **formulador** de combustíveis autorizado deverá:

I - **adquirir correntes de hidrocarbonetos exclusivamente para a formulação de gasolina A e óleo diesel**, mediante importação direta, após prévia autorização da ANP para exercer a atividade de importação das correntes apropriadas de acordo com a legislação em vigor;

II - adquirir correntes de hidrocarbonetos exclusivamente para a formulação de gasolina A e óleo diesel, no mercado interno, dos seguintes agentes autorizados:

- a) refinarias de petróleo;
- b) centrais de matéria-prima petroquímica;
- c) importadores de derivados de petróleo.

- 11 Em relação especificamente às gasolinas, cabe transcrever os arts. 2º e 3º da Resolução ANP nº 40, de 25 de outubro de 2013, que regula as especificações das gasolinas de uso automotivo:

Art. 2º Para efeitos desta Resolução as gasolinas automotivas classificam-se em:

I - **gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores**, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha, isento de componentes oxigenados;

II - **gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina A e etanol anidro combustível**, nas proporções definidas pela legislação em vigor.

Art. 3º Para efeitos desta Resolução define-se:

.....

III - **Distribuidor: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos derivados de petróleo, gasolina C, etanol combustível, biodiesel, óleo diesel B e outros combustíveis automotivos;**

IV - **Formulador: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de formulação de combustíveis;**

.....

VIII - **Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.**

(Grifou-se)

- 12 Em relação ao óleo diesel, transcreve-se os arts. 2º e 8º da Resolução ANP nº 50, de 23 de dezembro de 2013:

Art. 2º Para efeitos desta Resolução os óleos diesel de uso rodoviário classificam-se em:

I - **Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores**, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel;

II - **Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel** no teor estabelecido pela legislação vigente.

.....

Art. 8º Para efeitos desta Resolução define-se:

.....

VIII - **Produtor de óleo diesel A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.**

- 13 Importante, ainda, para o deslinde da questão, é a Resolução ANP nº 58, de 17 de dezembro de 2014, que tratou da à autorização para o exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos e a sua regulamentação:

Art. 2º Para os fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições:

.....

III - **Combustíveis líquidos - gasolina automotiva A ou C, óleo diesel A ou B, óleo diesel marítimo A ou B, óleo combustível, óleo combustível marítimo, querosene iluminante, óleo combustível para turbina elétrica (OCTE), etanol combustível, biodiesel (B100) ou óleo diesel BX e outros combustíveis líquidos especificados ou autorizados pela ANP, exceto combustíveis de aviação**

.....

V - **Distribuidor de combustíveis líquidos: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos;**

.....
XVII - Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica;

XVIII - Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados;

.....

Art. 21. A aquisição de gasolina A, de óleo diesel A, de óleo diesel marítimo e de OCTE pelo distribuidor deverá ser realizada, junto ao produtor de derivados de petróleo, sob o regime de contrato de fornecimento ou sob o regime de pedido mensal.

.....

Art. 36. É vedado ao distribuidor de combustíveis líquidos:

.....

III - a comercialização com o revendedor varejista de combustíveis automotivos de gasolina automotiva A, de óleo diesel A, de óleo diesel não rodoviário, de óleo combustível, de óleo combustível marítimo, de óleo combustível para turbina elétrica (OCTE), de etanol anidro combustível, de biodiesel (B100), de mistura biodiesel/óleo diesel não especificada ou não autorizada pela ANP.

14 Para análise da cadeia de produção e distribuição de combustíveis, importa relacionar as seguintes definições, extraídas das normas acima transcritas:

- a) Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVII);
- b) Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVIII)
- c) Formulador: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de formulação de combustíveis (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso IV)
- d) Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos (Resolução ANP nº 5/2012, art. 2º, inciso VII);
- e) Distribuidor de combustíveis líquidos: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso V)
- f) Gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso I)
- g) Gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina "A" e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso II);

- h) Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII); e
- i) Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso I);
- j) Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso II);
- k) Produtor de óleo diesel A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII).
15. Diante dos dispositivos transcritos nos itens 10 a 13 e das definições relacionadas no item 14, verifica-se que a cadeia de produção e distribuição de gasolina e óleo diesel possui a seguinte estrutura:
- a) a cadeia tem início com as atividades de produção de gasolina tipo “A” e de óleo diesel tipo “A”, que somente podem ser efetuadas por refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (alíneas “h” e “k” do item 14 desta Solução de Consulta);
- b) conforme disposto no art. 21 da Resolução ANP nº 58/2014 o distribuidor de combustíveis, obrigatoriamente, adquire a gasolina “A” e o óleo diesel “A” junto ao Produtor de Derivados de Petróleo, que é a pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (alínea “a” do item 14);
- c) o distribuidor mistura a gasolina “A” com etanol anidro obtendo a gasolina “B” e adiciona biodiesel ao óleo diesel “A” obtendo o óleo diesel “B”;
- d) o distribuidor revende a gasolina “C” e o óleo diesel “B” para o revendedor varejista de combustíveis automotivos (nesse ponto, é importante destacar que é vedado ao distribuidor a venda, ao varejista, de gasolina “A” e de óleo diesel “A”, conforme disposto no art. 36 da Resolução ANP nº 58/2014).
16. Verifica-se, então, que não procede a alegação da Consulente no sentido de que a atividade por ela exercida é *“diferentemente das demais empresas que operam no mercado de simples compra e venda de combustíveis”*, já que, conforme demonstrado nos itens anteriores, todos os distribuidores exercem as mesmas atividades.
17. Também não se confundem a atividade de formulação de combustíveis, que é a produção de gasolina “A” e de óleo diesel “A” exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com as atividades desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível, para obtenção da gasolina “C”, e à adição de biodiesel ao óleo diesel “A” para a obtenção do óleo diesel “B”.
18. Destaca-se, ainda, que **não é permitido ao Distribuidor exercer a atividade de formulação**, visto que as distribuidoras de combustível não foram incluídas na

permissão contida art. 15 da Resolução ANP nº 5, de 2012, **in verbis**:

Art. 15. As refinarias de petróleo e centrais de matéria-prima petroquímica com suas atividades autorizadas pela ANP poderão exercer a atividade de formulação de combustíveis.

19. Em contrapartida, também é vedado ao produtor de combustíveis o exercício da atividade de distribuição, visto que não é permitido a ele efetuar vendas para varejistas, conforme se verifica das transcrições abaixo:

Resolução ANP nº 16, de 2010

Art. 18. O refinador de petróleo autorizado não poderá comercializar derivados diretamente com:

- I - transportador revendedor retalhista (TRR);
- II - revendedor varejista de combustíveis automotivos, GLP, combustíveis de aviação e Gás Natural Veicular (GNV);
- III - posto escola.
- IV - distribuidor de combustíveis automotivos líquidos inadimplente com a contratação do Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC). (Redação acrescida pela Resolução ANP nº 790/2019)

Resolução ANP nº 5, de 2012

Art. 16. **O formulador de combustíveis autorizado deverá:**

[...]

III - comercializar gasolina A exclusivamente com:

- a) distribuidores de combustíveis adimplentes com a contratação do Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC); (Redação da alínea dada pela Resolução ANP Nº 790 DE 10/06/2019).
- b) refinarias de petróleo;
- c) centrais de matéria-prima petroquímica;
- d) exportadores de derivados de petróleo.

IV - comercializar óleo diesel exclusivamente com:

- a) distribuidores de combustíveis adimplentes com a contratação do Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC); (Redação da alínea dada pela Resolução ANP Nº 790 DE 10/06/2019).
- b) refinarias de petróleo;
- c) centrais de matéria-prima petroquímica;

d) exportadores de derivados de petróleo.

(Grifou-se)

20. Da análise dos itens 18 e 19, verifica-se que a regulamentação do setor isolou as atividades de distribuição de combustíveis das atividades de produção de combustíveis. Não sendo possível, portanto, que as atividades desenvolvidas pela Consulente sejam consideradas produção de combustíveis.

21. Quanto à alegação de que “a Consulente realiza uma nítida atividade produtiva, nos termos definidos pelos arts. 3º e 4º do Decreto n.º 7.212/2012”, cabe destacar que o referido decreto “Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI”, não se aplicando ao caso em tela, que possui regulamentação específica.

22. Visando analisar a afirmação de que “com o advento da Lei n.º 11.727/2008, o legislador deixou expresso no art. 24, §§ 1º e 2º que pode apropriar os créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS calculados sobre os insumos sujeitos às alíquotas diferenciadas, pelo valor que é devido pelos vendedores desses produtos, ou seja, seus fornecedores”, cabe trazer à colação o referido dispositivo:

Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **produtora ou fabricante** dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou paraexportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

23. O artigo supratranscrito integra um sistema de normas e não deve ser interpretado de forma isolada. Logo, para uma análise sistêmica do setor de combustíveis, deve-se também considerar o art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, transcritos a seguir:

Lei nº 9.718, de 1998

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)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....
Lei nº 10.865, de 2004.

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II- R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;

(...)

§ 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.

Decreto nº 5.059, de 2004.

Art. 1º Os coeficientes de redução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS previstos no § 5º do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ficam fixados em:

I - zero para as gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pelo Decreto nº 9.101, de 2017)

II- 0,23835 para o óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pelo Decreto nº 9.391, de 2018)

.....
 Art. 2º As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a utilização dos coeficientes determinados no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes; (Redação dada pelo Decreto nº 9.101, de 2017)

II- R\$ 62,61 (sessenta e dois reais e sessenta e um centavos) e R\$ 288,89 (duzentos e oitenta e oito reais e oitenta e nove centavos) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pelo Decreto nº 9.391, de 2018)

.....
Medida Provisória 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;

24. Analisando-se a legislação transcrita nos itens 22 e 23, verifica-se que a tributação do setor de combustíveis, mais especificamente em relação à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a produção e comercialização de gasolina e óleo diesel, sujeita-se à incidência monofásica da seguinte forma:

a) **FASE DE PRODUÇÃO:** a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem concentradamente sobre a receita auferida pelo produtor mediante a aplicação das alíquotas de que trata o art. 2º do Decreto nº 5.059, de 2002 (Lei nº 9.718, de 2004, Lei nº 10.865, de 2004, e Decreto nº 5.059, de 2004), porém, com direito à apuração de créditos sobre os insumos (Lei nº 11.727, de 2008). Cabe destacar que, conforme a Resolução ANP nº 40, de 2013, e a Resolução ANP nº 50, de 2013, essas atividades somente podem ser exercidas por refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.

b) **FASE DE DISTRIBUIÇÃO:** as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão reduzidas a zero (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) e não há direito à apuração de créditos, visto que esse direito, conforme disposto no caput do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, e de acordo com o sistema de incidência monofásica, alcança somente a pessoa jurídica produtora, ou seja, refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.

c) **FASE DO COMÉRCIO VAREJISTA:** as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram reduzidas a zero (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) e não há direito à apuração de créditos, visto que esse direito, conforme disposto no caput do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, alcança somente a pessoa jurídica produtora, ou seja, refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.

25. A consulente interpretou que sua atividade é produção de combustíveis, para efeito de ter direito à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e, ainda, que é uma pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, desta feita para redução a zero das alíquotas dessas contribuições, ignorando o

fato de que é vedado o exercício concomitante das duas atividades.

26. Conforme visto pelas normas da ANP supratranscritas, a consulente enquadra-se como distribuidora da gasolina C e do óleo diesel B e não como produtora ou formuladora de gasolina e óleo diesel (as produtoras produzem gasolina A e óleo diesel A) e, portanto, não fazem jus ao crédito previsto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Logo, tendo em vista a sistemática concentrada e a legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as distribuidoras de gasolina e de óleo diesel adquirem os insumos para mistura e distribuição, sem quaisquer direitos a créditos das contribuições
27. Diante do exposto, responde-se ao primeiro questionamento da consulente informando que a pessoa jurídica distribuidora de combustíveis não faz jus ao direito de apuração de créditos decorrentes da aquisição de gasolina “A” e de óleo diesel “A”.

Com a resposta negativa ao primeiro questionamento, ficam prejudicados os demais questionamentos.

Conclusão

28. **Com base nos fundamentos expostos, responde-se à consulente que A mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e a mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B” não se equiparam à produção de combustíveis. Dessa forma, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.**

Pelas mesmas razões adotadas na Solução de Consulta acima, **entendo que está correta a conclusão de que a Recorrente não se enquadra como produtora de combustíveis, na forma alegada pela defesa.**

Neste mesmo sentido decidiu este Colegiado através do v. Acórdão nº 3402-008.425, de relatoria do i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, cujo r. voto condutor foi acompanhado por esta relatora, conforme Ementa abaixo colaciono:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO

Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente opostas à Autoridade Julgadora de primeira instância, precluindo-se o direito de a Recorrente suscitar-las em segunda instância, exceto quando devam ser reconhecidas de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2005

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.

Destaco igualmente as decisões abaixo:

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. **(Acórdão nº 9303-010.327 – PAF nº 10865.002284/2008-18 – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)**

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. **(Acórdão nº 3402-008.184 – PAF nº 13956.000865/2008-94 – Relator: Conselheiro Pedro Souza Bispo)**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPROVAÇÃO DO INDÉBITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Em pedidos de restituição/compensação cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório pleiteado pois são condições essenciais a tal reconhecimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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. **(Acórdão nº 3401-008.704 – PAF nº 10865.002292/2008-64 – Relator: Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares)**

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

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/04/2008 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. **(Acórdão nº 3402-007.717, de 22/09/2020 – Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes)**

Portanto, a análise do direito creditório não deve ocorrer sob o conceito de insumos, na forma pretendida pela defesa.

Por tais razões, mantenho a decisão recorrida.

3.2. Do crédito calculados à alíquota ou por unidade de medida – RECOB

Alega a Recorrente que no período dos fatos (Janeiro de 2008 a Setembro de 2008 e Janeiro de 2010 a Junho de 2012) vigorava o artigo 5º da Lei 9718/98 com a redação dada pela lei 11.727/08.

Neste citado artigo 5º da Lei 9718/98 há previsão de aproveitamento do crédito pelo Distribuidor das despesas de aquisição de álcool anidro utilizado na formulação de gasolina “c”, em duas modalidades, uma geral como dantes já autorizado pela regra geral ou por valor fixo por unidade de média (*ad rem*).

Com isso, o crédito a ser aproveitado dependia de sistema optado pelo pelo fornecedor de álcool anidro (produtor ou importador) se por alíquotas (sistema clássico / geral) ou por valor fixo por medida de volume (sistema especial - Recob).

Alega ainda, que não utilizou alíquotas diferenciadas indevidamente, mas as utilizou em razão de o produtor ou distribuidor não ter aderido ao Regime Especial RECOB. Ressalta que todas as informações foram enviadas pela empresa por meio de notas fiscais Sintegra/SEF, não havendo que se falar em ausência de informações não confirmadas pela contribuinte.

Com relação aos efeitos do artigo 7º da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento a partir de 01/10/2008 (primeiro dia do quarto mês subsequente), reproduzo os fundamentos do v. Acórdão proferido pela DRJ de origem, que corretamente elucidou a controvérsia ao abordar sobre as alíquotas diferenciadas e alíquotas específicas:

No que se refere aos créditos calculados a alíquotas diferenciadas e a alíquotas específicas, vale transcrever o art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações trazidas pela Lei nº 11.727, de 2008, que estabeleceu a tributação do PIS e da

Cofins sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, da seguinte maneira:

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

*§ 1º **Ficam reduzidas a 0%** (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, **quando auferida**: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*

*I – por **distribuidor**, no caso de venda de **álcool anidro adicionado à gasolina**: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Grifou-se).*

II – por comerciante varejista, em qualquer caso; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Grifou-se).

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Grifou-se).*

*§ 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**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Grifou-se).*

*§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).*

(Grifou-se).

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 15 deste artigo, não se aplica às aquisições de que trata o § 13 deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

Verifica-se que, a partir da edição da Lei nº 11.727, de 2008, a forma de tributação das operações com álcool, inclusive para fins carburantes, é a mesma para os produtores, importadores e distribuidores, com a aplicação de alíquotas previstas em cada caso (alíquotas diferenciadas) ou a incidência por metro cúbico (alíquotas específicas) quando optante do RECOB, não havendo, por conseguinte, uma centralização da tributação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins apenas no produtor ou no importador, como ocorria anteriormente, mas também o distribuidor está sujeito ao pagamento dessas contribuições no caso de operações com o referido produto. Entretanto, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina, quando efetuada por comerciante varejista ou por distribuidor, a alíquota foi reduzida a zero por cento (§ 1º, incisos I e II).

Quanto à possibilidade de creditamento, os §§ 13 e 14 acima transcritos possibilitaram ao distribuidor sujeito à não cumulatividade dessas contribuições, o desconto de créditos relativos à aquisição de álcool para revenda, inclusive para fins carburantes, de um importador ou produtor, ou mesmo de outro distribuidor, correspondendo aos mesmos valores do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo fornecedor que lhe fez a venda. Exceção se faz em relação à aquisição de álcool anidro para adição à gasolina contido no § 15, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo (calculados mediante a aplicação de alíquotas específicas fixadas por metro cúbico do produto – Decreto nº 6.573, de 19 e setembro de 2008).

Em vista do dispositivo transcrito, fica patente que a conclusão da interessada de que a utilização pelas alíquotas diferenciadas (caput do art. 5º da Lei nº 9.718/1998) ou pelas alíquotas específicas (§§ 4º), tanto para o álcool hidratado quanto para o álcool anidro, se daria em função da opção ou não do fornecedor pelo Regime Especial – RECOB, não procede. O § 15 é claro ao determinar que os créditos na aquisição de álcool anidro para adição à gasolina serão estabelecidos por ato do Poder Executivo, não se aplicando a esses créditos os valores do PIS e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação (aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor), conforme

estabelecido nos §§ 13 e 14, que se refere exclusivamente ao álcool adquirido para revenda.

Assim é que, conforme relatório da fiscalização, na “PLANILHA 07 - CRÉDITOS CALCULADOS A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS – JANEIRO DE 2010 A JUNHO DE 2012”, não foram consideradas as aquisições de álcool anidro, pois, sobre essas operações a apuração de créditos se fará mediante a aplicação das alíquotas específicas previstas no art. 3º do Decreto nº 6.573, de 2008. Esse fato, como mencionado, ensejou o remanejamento para a base de cálculo correta, conforme “PLANILHA 08 - CRÉDITOS CALCULADOS POR UNIDADE DE MEDIDA DE PRODUTO - JANEIRO DE 2010 A JUNHO DE 2012”, de créditos indevidamente calculados sobre alíquotas diferenciadas. Foi observado que, em consequência dos valores apurados pela fiscalização, os créditos calculados com alíquotas específicas foram superiores aos informados no Dacon, no entanto, o somatório das duas naturezas de crédito manteve-se limitado ao informado no referido Demonstrativo.

Constata-se, portanto, que a partir da legislação de regência e com base nas informações apresentadas pela Contribuinte foi realizada a recomposição dos créditos.

Por tais razões, mantenho a decisão recorrida.

3.3. Créditos de despesas com utilização de serviços prestados por terceiros na produção e comercialização.

Com relação ao direito creditório referente aos serviços utilizados como insumos, argumentou a Recorrente que são prestados por terceiros e empregados na produção e comercialização dos referidos produtos.

Argumentou, ainda, que sendo as despesas com o pagamento pelos serviços de representação comercial prestados à pessoa jurídica, vinculados às receitas de sua atividade, há direito ao crédito destes valores para o desconto com o PIS e à Cofins, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, pois são normais e usuais na sua atividade comercial. A seguir discorre sobre o conceito de insumo, entendendo que deve se assemelhar ao da legislação do IRPJ, isto é, despesas necessárias e usuais à atividade empresarial em desenvolvimento. Destaca, nesse sentido, decisões do CARF e posições doutrinárias.

A DRJ de origem manteve a glosa por atenção ao § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, aplicando o conceito de insumos a título de tais bens e serviços como aqueles que devem sofrer alterações, quando utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Considerando os critérios já definidos pelo STJ no REsp 1.221.170 acerca da essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, o serviço de representação comercial e demais serviços dissociados da fase produtiva não são considerados como insumos para o creditamento pretendido, uma vez que

esses gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.

A atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Por sua vez, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas.

Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3º versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.

E o fato de serem as distribuidoras de combustíveis empresas comerciais impossibilita a geração de créditos de serviços utilizados como insumos, conforme artigo 3º, II da Lei no 10.833/2003. Efetivamente, tal inciso é restrito a empresas industriais e prestadoras de serviço, não permitindo o entendimento de que para outros segmentos empresariais haveria o direito de crédito.

Neste sentido, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Portanto, mantenho a glosa em referência.

3.4. Créditos de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

Com relação às despesas de armazenagem e fretes na operação de vendas, argumentou a Recorrente que o pedido está respaldado pelas Leis nºs 10.637/2002, e

10.833/2003, cumulado com o art. 8º da IN nº 404, de 2004, que estabelecem a possibilidade de creditamento em relação à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos e ao frete e armazenagem na operação de venda das mercadorias quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Argumentou, ainda, que a vedação ao crédito sobre fretes igualmente veio com os artigos 14 e 15 da MP nº 413, quando alterou respectivamente os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, para incluir os parágrafos 14 e 22. Todavia, como não foi convertida em lei, retornou a regra de permissão de aproveitamento das despesas incorridas.

Em suma, entende a Contribuinte que o direito ao crédito sobre as despesas de frete e armazenagem nas operações de venda suportadas é autônomo e expressamente previsto em lei no artigo 3º, inciso IX da lei 10.833/03 que assim dispõe:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Por sua vez, considerou o ilustre julgador de primeira instância que:

Em relação aos argumentos trazidos sobre o direito a créditos decorrentes de frete e armazenagem de combustíveis, convém destacar que o direito de aproveitamento do crédito decorrente de gastos com “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor (art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), está condicionado ao principal, ou seja, os produtos que armazena ou transporta devem garantir direito ao creditamento (inciso IX do art. 3º c/c inciso I alínea “b” e § 1º do art. 2º das referidas Leis). Senão veja-se:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;”

É evidente que o dispositivo acima somente autoriza o creditamento de despesas de frete e armazenagem “... na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor” (g.n.), e por seu turno, esses dois incisos somente autorizam o creditamento em relação a: (i) bens adquiridos para revenda, **exceto**, dentre outras hipóteses, em relação às mercadorias e aos produtos citados no art. 2º, §1º, cujo inciso I (tanto na Lei nº 10.637/2002 quanto na Lei nº 10.833/2003) se reporta aos combustíveis listados no art. 4º, I a III, da

Lei nº 9.718/98; e (ii) aos bens utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Fica clara que a atividade da contribuinte não se encaixa em nenhuma das opções de creditamento acima. Não se ajusta à primeira hipótese porque se a lei, ao inicialmente reconhecer o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, logo em seguida restringe essas operações a determinados casos, dos quais é excluída a venda de combustíveis derivados de petróleo, é porque as despesas de frete e armazenagem sobre a venda destes produtos não ensejam direito a crédito. Veja-se que se fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria ter o texto do inciso IX, sem a delimitação '*...nos casos dos incisos I e II ...*'. De fato, se fosse redigida simplesmente como '*armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor*', restaria clara a autorização para o crédito decorrente de qualquer operação de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, se suportado pelo vendedor. Também não se enquadra na segunda hipótese, pois, como já visto, não se caracteriza como atividade industrial a mistura do álcool anidro à gasolina tipo "A" para obtenção da gasolina tipo "C".

As despesas referentes a armazenagem e fretes na operação de venda têm amparo legal nos artigos 3º, IX e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003. Vejamos:

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

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

O inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833 permite o aproveitamento de créditos sobre despesas com frete de mercadorias ou bens, quando o custo de transporte for suportado pelo vendedor.

Com relação ao ônus suportado pelo vendedor, assim concluiu a Unidade Preparadora em Relatório de Diligência Fiscal:

10. Quesito 3 – Quem paga o frete e a armazenagem dos produtos da ora Impugnante?

10.1. R – As glosas dos créditos calculados em relação às despesas de armazenagem e frete ocorreram em virtude do disposto no inciso IX do art. 3º c/c art. 15 da lei nº 10.833/2003 com vedações expressas nas alíneas "a" e "b" do

inciso I do mesmo artigo, conforme descrito do Relatório Fiscal, nos itens 3.1.4 (ref. ao período de 01 a 09/2008 - fls. 43 a 47) e 3.2.3 (ref. ao período de 01/2010 a 06/2012 - fls. 50 a 52). Não estão relacionadas a ausência de pagamento de serviços contratados. Em termos resumidos:

10.2. R – Em relação ao período de 01 a 09/2008, foi glosada a integralidade dos créditos apurados sobre as despesas de armazenagem e frete de produtos sujeitos à incidência concentrada das contribuições sociais (gasolina, óleo diesel e álcool etílico carburante). O álcool carburante encontrava-se inclusive, na época, sob o regime cumulativo das contribuições sociais.

10.3. R – Em relação ao período de 01/2010 a 06/2012, continuaram sendo glosados os créditos relativos à armazenagem e frete de gasolina e óleo diesel, entretanto, **passaram a ser autorizados os créditos relativos ao álcool etílico carburante, em virtude das alterações trazidas pelo art. 7º c/c inciso IV, art. 41 e inciso III, art. 42 da Lei nº 11.727/2008**. Nesses períodos foram também glosados créditos calculados sobre operações não confirmadas pelos arquivos digitais Sintegra/SEF e sobre registros repetidos na memória de cálculo fornecida pela empresa, conforme descrito no item 3.2.3 do Relatório Fiscal, fls. 50 a 52, e demonstrado no anexo “Planilha 06”, fls. 1.694 a 2.081.

Com relação ao período de apuração após 01/10/2008, impera reproduzir a conclusão da DRJ de origem:

Período de apuração após 01/10/2008

Por outro lado, com a edição da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (alterando o art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998), que realizou várias modificações em relação à incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da produção e comercialização do álcool hidratado para fins carburantes, retirando-as da sistemática cumulativa daquelas contribuições e definindo alíquotas nas vendas de álcool para fins carburante (inclusive para a receita de venda do distribuidor), a partir de outubro de 2008 (primeiro dia do quarto mês subsequente à publicação da Lei), as distribuidoras de combustíveis quando submetidas ao regime não-cumulativo puderam descontar créditos relativos à aquisição do produto, para revenda, de produtor, importador ou outro distribuidor.

Ou seja, as alterações à Lei nº 9.718, de 1998, ao tornarem sem efeito a vedação ao desconto de créditos calculados sobre as aquisições para revenda de álcool para fins carburantes, contida na alínea “a” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637 e 10.833, possibilitaram, indiretamente, a apuração de créditos em relação às despesas de armazenagem e frete nas operações de venda (além de outras despesas) de AEHC e de AEAC adicionado à gasolina, quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor. Permanecendo, todavia, em vigor a vedação contida na alínea “b” do inciso I do mesmo art. 3º, relativa ao desconto de créditos

calculados sobre aquisição para revenda de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e gás natural.

Assim, por ser a despesa de armazenagem e de frete na operação de venda realizada com produtos que possibilitam direito ao crédito de PIS e de Cofins (álcool hidratado e álcool anidro adicionado à gasolina) no sistema da não cumulatividade e com produtos que não garantem a manutenção dos créditos (gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e gás natural), é que foi necessária a utilização do critério de rateio para esses custos, conforme “PLANILHA 13 – RATEIO PROPORCIONAL DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FETRE NAS OPERAÇÕES DE VENDA”, não merecendo reparos o procedimento adotado pela autoridade autuante. Veja-se que no Relatório Fiscal está detalhado esse procedimento, com base nas seguintes planilhas: “PLANILHA 06 – DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETRE NAS OPERAÇÕES DE VENDA – JANEIRO DE 2010 A JUNHO DE 2012”; “PLANILHA 12 – PROPORÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO E ÁLCOOL HIDRATADO NA RECEITA BRUTA TOTAL”; “PLANILHA 09 – PROPORÇÃO DO VALOR DO ÁLCOOL ANIDRO NA RECEITA DE VENDA DA GASOLINA TIPO ‘C’”; e “PLANILHAS 10 E 11 – CUSTO MÉDIO MENSAL DO LITRO DE ÁLCOOL ANIDRO E CUSTO MÉDIO MENSAL DO LITRO DE GASOLINA TIPO ‘A’”. (sem destaque no texto original)

Com relação à glosa integral de tais despesas sobre o período até setembro de 2008, bem como a glosa dos créditos originados de despesas de frete e armazenagem de gasolina e óleo diesel, é importante ressaltar que, por versar sobre produtos sujeitos ao regime monofásico, igualmente não há o direito creditório pretendido sobre os respectivos serviços.

Esclareço que até pouco tempo essa relatora entendia que a impossibilidade de desconto de crédito em relação ao bem não impede o desconto de créditos em relação aos serviços a ele vinculados, sendo que os custos com aquisição de frete e armazenagem não possui a mesma natureza do produto transportado.

Todavia, em reanálise a tal controvérsia, alterei meu posicionamento ao acompanhar o r. voto condutor do v. **Acórdão nº 9303-014.737**, de relatoria do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, tendo em vista os relevantes fundamentos que demonstraram o acerto daquela decisão.

Não obstante aquela decisão versar sobre frete e armazenagem referente a produtos farmacêuticos e, uma vez tratar-se da mesma premissa que passei a adotar, qual seja: produtos sujeitos ao regime monofásico, para motivar a negativa ao direito creditório pretendido pela Recorrente, peço *vênia* para reproduzir o r. voto, o que faço na forma permitida pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999²:

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Resume-se a controvérsia à divergência jurisprudencial referente à *“possibilidade (ou não) de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de revenda de produtos submetidos ao regime monofásico (concentrado) de incidência das contribuições não cumulativas”*.

Trata-se, no caso, de **produtos farmacêuticos**, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, objeto das vendas do Contribuinte, que são submetidos à alíquota zero, já que toda a tributação da cadeia econômica foi “concentrada”, pelo desenho legal, na indústria produtora ou nos importadores. Nesse caso, como a saída ocorreu sem recolhimento das contribuições, deve ser observada a sistemática da não-cumulatividade, motivo pelo qual é incontroverso que sobre o produto monofásico não há que se falar em direito a crédito.

Quanto às despesas com os fretes, restou consignado no Relatório Fiscal que *“...Segundo informações do contribuinte, as informações constantes na linha 7 das Fichas 6A e 16A da DACON referem-se exclusivamente às Despesas de Frete na Operação de Venda, não havendo, portanto, despesas de armazenagem”, agregando ainda a Fiscalização que ao analisar “...os lançamentos efetuados na conta 33010614 - Fretes, Carretos e Despachos, verificamos que muitos deles se tratam de lançamentos sintéticos, que representam a somatória de vários conhecimentos de transporte de um mesmo prestador de serviço”*.

No acórdão recorrido, a decisão foi no sentido de que não há possibilidade de se apurar créditos em relação aos dispêndios com a aquisição de produtos sujeitos ao regime monofásico para posterior revenda. E que este entendimento deve ser aplicado também em relação ao frete destes mesmos produtos revendidos (fretes nas operações de vendas), por não gerarem créditos.

O Contribuinte, por seu turno, informa que vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, e arca com o frete de entrega (vendas) destes produtos, totalmente terceirizado (por determinação da ANVISA), e, portanto, teria direito ao crédito conforme inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003.

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), extensível à Contribuição para o PIS/PASEP pelo art. 15 da mesma lei, reconhece, em abstrato, o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem em operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas o restringe aos casos dos incisos I e II:

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

(...) IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II**, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...) Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei 10.865/2004)

(...) II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei 11.051/2004) (grifo nosso)

Como certamente não trata o presente caso do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, devemos observar o que dispõe o inciso I, como condição para a fruição do crédito:

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 10.865/2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei 11.727/2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei 10.865/2004)

b) **nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei**; (Redação dada pela Lei 11.787/2008) (grifo nosso)

O inciso I, como se percebe claramente da redação, não trata de direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º, por óbvio, não se refere a apenas a parte do inciso, mas a todo seu conteúdo.

Entre essas exceções, está a prevista no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, para produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000:

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).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei 10.865/2004)

(...) II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados**; (Incluído pela Lei 10.865/2004) (grifo nosso)

Como se vê, segundo o disposto no art. 3º, I e IX, combinados com o inciso II do § 1º do art. 2º, e com o art. 15, da Lei 10.833/2003, aqui transcritos, a venda de produtos de perfumaria de toucador e de higiene pessoal **não gera créditos** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. E o direito de créditos em relação a fretes na operação de revenda é vinculado ao inciso I (e não apenas a parte de seu texto), sendo indevido para produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000.

O inciso IX do artigo 3º dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à despesa de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, nas alíneas **“a” e “b” do inciso I** desse artigo 3º, encontram-se os casos que não geram crédito, dentre eles o custo na aquisição produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal para

revenda. Ou seja, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002, inicialmente reconhece o direito ao creditamento de despesas de frete e armazenagem em operações de venda, entretanto em seguida, delimita o direito ao desconto do crédito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º da lei, restringindo o aproveitamento do crédito a determinadas operações, das quais **são excluídas as revendas de produtos de perfumaria, de toucador, cosmético ou de higiene pessoal.**

Cabe reparar que no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, caso fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria que o texto do inciso não contemplasse a delimitação “(...) nos casos dos incisos I e II ...”. Se estivesse redigido apenas como “(...) armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, restaria clara a autorização para o crédito decorrente de qualquer operação de frete na venda, se suportado pelo vendedor. Todavia, esta não foi a intenção nem a redação dada pelo legislador.

Há que se indagar, portanto, a razão de existir do limitador ao final do texto normativo do inciso IX, buscando dar-lhe eficácia.

Aliás, na Exposição de Motivos 197-A/2003, anexa à Medida Provisória 135, convertida na Lei 10.833/2003, restou consignada a seguinte mensagem, dentro do título “DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS”:

11. **Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo**, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, **as receitas tributadas em regime monofásico** ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (grifo nosso)

Quanto ao comando que rege o regime de apuração não cumulativa das contribuições introduzido pelo art. 17 da Lei 11.033/2004, que permitiu a manutenção dos créditos vinculados à suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, é certo que não gerou crédito algum, mas apenas permitiu a manutenção dos existentes. Confira-se em seu texto:

“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.” (grifo nosso)

Assim decidiu o CARF, de forma unânime, v.g., no Acórdão 3401-006.841, sob minha relatoria:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. LEI 11.033/2004 (ART. 17). LEI 11.116/2005 (ART. 16). NÃO DERROGAÇÃO. Os comandos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 e do art. 16 da Lei n. 11.116/2005 **não são geradores de créditos**, em derrogação a norma anterior que os vedava. (Acórdão 3401-006.841, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 21.ago.2019 - presentes ainda os Cons. Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) (grifo nosso)

No mesmo sentido, foi o que esta 3ª Turma da CSRF, em processo que trata especificamente de fretes de venda no caso de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000, decidiu no Acórdão 9303-007.767, de 11/12/2018:

“REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. **Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica)**, pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei no 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit no 99.079/2017)”. (Acórdão 9303-007.767, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, qualidade, vencidos os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 11.dez.2018 - presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire) (grifo nosso)

Não há dúvidas de que o disposto na Lei 11.033/2004 não tem o condão de manter créditos **cuja aquisição a lei vedou** desde a sua definição. Efetivamente, ele não revogou os arts. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Em adição, cabe mencionar a **Solução de Consulta COSIT 99.709, de 20/06/2017**, referente à COFINS não cumulativa, que também se aplica ao PIS, e que dirimiu dúvidas existentes sobre o aproveitamento de créditos vinculados a produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica. Embora tal Solução de Consulta fosse direcionada a um varejista de combustíveis, aplica-se perfeitamente ao caso concreto, pois, conforme já visto, os produtos também se enquadram nas exclusões no inciso I, do art. 3º das leis de regência das contribuições. No mesmo sentido, a **Solução de Divergência COSIT 2/2017**, referida no acórdão recorrido.

Como exposto, foi exatamente nesse sentido o precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais citado como paradigma pela Fazenda Nacional, um dos raros que trata especificamente de fretes de venda no caso de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tributados na forma da Lei 10.147/2000 (questão que não se confunde com a dos fretes na aquisição em sistemática monofásica em casos de crédito não vedado expressamente,

frequentemente tratada na CSRF, e que, no presente processo, não está sob cognição desta corte administrativa).

Não se está aqui, portanto, a tratar de insumos usados na produção ou na prestação de serviços (inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003), mas de frete na simples revenda (inciso I do art. 3º da mesma Lei 10.833/2003), e que deve obedecer às limitações estabelecidas pelo próprio texto legal, que deve ser lido no todo, e não apenas na parte inicial.

Assim, a remissão do inciso IX do art. 3º ao inciso I do mesmo artigo da lei objetiva (sob pena de ser inócuo esse excerto da disposição normativa) restringir o direito ao crédito às hipóteses permitidas no inciso I, entre as quais não está a referente a revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores.

Foi exatamente nesse sentido que votei no Acórdão 9303-013.561, em 17/11/2022, sendo acompanhado pelos Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães, Liziane Angelotti Meira e Carlos Henrique de Oliveira, o que ocasionou empate na votação, que foi decidida pelo critério de desempate estabelecido no art. 19-E da Lei 10.522/2002, na redação dada pelo art. 28 da Lei 13.988/2020. Na ocasião, o voto vencedor foi incumbido à Cons. Tatiana Midori Migiyama, que foi acompanhada em seu posicionamento pelos Cons. Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Walker Araújo (suplente convocado), e Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Em tal voto vencedor, utiliza-se como fundamento o decidido no Acórdão 3201-005.038, nos Acórdãos 9303-004.310 e 311, e nas Soluções de Consulta COSIT 61/2013 e 323/2012.

Cabe advertir, no entanto, que as referidas soluções de consulta tratam de temas distintos (a primeira delas, de número 61/2013, versa sobre energia elétrica e térmica, e a segunda, sobre revenda de produtos tributados de acordo com anexos da Lei 10.485/2002 – bens destinados a emprego na produção de autopropulsados), que não estão sujeitos aos comandos normativos específicos que tratam da revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores. Registre-se aqui que se discorda veementemente da extensão dos efeitos de consulta de terceiro efetuada nos anos de 2012/2013 sobre tema distinto ao caso aqui analisado (de 2010), diante da existência de consultas posteriores exatamente sobre o tema em análise (créditos em relação à revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal - Lei 10.147/2000). Essa mesma extensão (a nosso ver incorreta) ocorre no Acórdão 9303-004.310, a caso de 2006.

O Acórdão 3201-005.038 foi analisado em sede recursal por esta CSRF em dezembro de 2022, e teve seu resultado mantido por maioria, vencidos os Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos (que havia votado originalmente em setembro de 2021) e os Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira. Na ocasião, alterou o posicionamento externado na votação do mês anterior o Cons. Carlos Henrique de Oliveira.

O Acórdão 9303-004.310, por fim, trata de análise do tema por composição anterior do CARF, em 2016, e que acabou superada por entendimentos posteriores, como o aqui citado (Acórdão 9303-007.767, de 11/12/2018).

Portanto, nenhuma das razões agregadas de novembro de 2022 para cá possui, a nosso sentir, consistência jurídica para alterar o posicionamento que externamos no Acórdão 9303-013.561, em votação que terminou empatada, no colegiado.

Registre-se, derradeiramente, o posicionamento atual do STJ, no **Tema Repetitivo 1.093** (com menção expressa ao setor farmacêutico):

“RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. **RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. *RATIO DECIDENDI* DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

1. Há **pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal**, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber: Súmula Vinculante n. 58/STF: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”; Repercussão Geral Tema n. 844: “O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero”.

2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Isto porque a vedação para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (creditamento), além de ser norma específica contida em outros dispositivos legais - arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (critério da especialidade), foi republicada posteriormente com o advento dos arts. 4º e 5º, da Lei n. 11.787/2008 (critério cronológico) e foi referenciada pelo art. 24, §3º, da Lei n. 11.787/2008 (critério sistemático).

4. Nesse sentido, **inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004**, a saber: [...]

5. Também a d. Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). [...]

6. O tema foi definitivamente pacificado com o julgamento dos EAREsp. n. 1.109.354 / SP e dos EREsp. n. 1.768.224 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgados em 14.04.2021) estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).

7. Consoante o art. 20, do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB): "[...] não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão". É preciso compreender que o objetivo da tributação monofásica não é desonerar a cadeia, mas concentrar em apenas um elo da cadeia a tributação que seria recolhida de toda ela caso fosse não cumulativa, evitando os pagamentos fracionados (dupla tributação e plurifasia). Tal se dá exclusivamente por motivos de política fiscal.

8. Em todos os casos analisados (cadeia de bebidas, **setor farmacêutico, setor de autopeças), a autorização para a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, além de comprometer a arrecadação da cadeia, colocaria a Administração Tributária e o fabricante trabalhando quase que exclusivamente para financiar o revendedor, contrariando o art. 37, caput, da CF/88 - princípio da eficiência da administração pública - e também o objetivo de neutralidade econômica que é o componente principal do princípio da não cumulatividade. Ou seja, **é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade.****

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts. 195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a

constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

[...] (REsp 1894741 RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2022, DJe 05/05/2022) (REsp 1895255 RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2022, DJe 05/05/2022)" (grifo nosso)

Cabe ainda registrar que o STJ, diante do entendimento pacífico sobre o tema, vem rechaçando monocraticamente o seguimento de recursos as alegações em sentido contrário, inclusive para o setor que estamos a analisar neste processo administrativo:

“AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1997780 - PA (2021/0318259-0)

EMENTA: **TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.** AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL (ART. 932, IV, CPC/2015 C/C ART. 253, PARÁGRAFO ÚNICO, II, B, RISTJ).

DECISÃO: Trata-se de **agravo em recurso especial interposto contra decisão monocrática que não admitiu recurso especial por entender que o entendimento exarado no acórdão encontra-se em conformidade com a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, sendo caso de aplicação da Súmula n. 83/STJ** (e-STJ fls. 273/274).

Alega a agravante não ser oponível o enunciado da Súmula n. 83/STJ.

Aponta julgados à época em andamento onde a matéria vinha sendo discutida no âmbito da Primeira Turma deste STJ. Sustenta no especial que houve violação ao art. 17 da Lei n. 11.033/2004; artigos 2º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/42. Em síntese, afirma que a citada legislação permite expressamente o aproveitamento de créditos decorrentes das vendas efetuadas com alíquota zero, sendo que artigo 17

da Lei n. 11.033/2004, ao conceder o direito de crédito de PIS e de COFINS para as hipóteses de revenda de produtos sujeitos à alíquota zero, revogou, tacitamente (i) o artigo 3º, inciso I, item "b", da Lei n. 10.637/2002; e (ii) o artigo 3º, inciso I, item "b", da Lei n. 10.833/2003 (e-STJ fls. 283/288).

É o relatório. Passo a decidir.

Quanto ao mérito, o recurso especial não merece sucesso. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. **Essa inserção em Regime Especial de Tributação Monofásica chama a incidência do art. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que vedam o creditamento.** Sendo assim, resta afastada a aplicação da regra geral do art. 17, da Lei n. 11.033/2004 e do art. 16, da Lei n. 11.116/2005, por especialidade. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. **Precedentes:**

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. **REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.**

1. Consoante os precedentes desta Segunda Turma de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça, as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa. Precedentes: REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013.

2. Indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII "a" da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII "a" da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, "c" e "d", da Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.

3. Incompatibilidade que se restringe às mercadorias e produtos sujeitos à tributação monofásica, não alcançando as atividades empresariais como um todo.

4. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp. n. 1.338.712 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.04.2014).

(...)

Decerto, tal não é de se estranhar, pois foi a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 66/02, que foi convertida na Lei n. 10.637/2002, que consignou a incompatibilidade do regime monofásico com o regime não-cumulativo ao ali afirmar que "[...]sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades [...] os contribuintes tributados em regime monofásico". O raciocínio é simples: é pressuposto da cumulatividade e da não-cumulatividade que a tributação seja polifásica (incidências múltiplas ao longo da cadeia). Se há incidência una ao longo da cadeia (tributação monofásica), já não existe cumulatividade. Se não existe cumulatividade, não há motivo para ser estabelecida uma não-cumulatividade, pois não há o que ser desonerado. Na tributação monofásica, o efeito da não-cumulatividade já é buscado, no caso, na regulação da penúltima alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos fabricantes e importadores), já que a última alíquota (alíquota que incide sobre as receitas dos revendedores) é sempre zero.

A este respeito, indiferentes se tornam as alterações efetuadas no art. 8º VII "a" da Lei n.º 10.637/2002 e art. 10, VII "a" da Lei n.º 10.833/2003 pelo art. 42, III, "c" e "d", da Lei n. 11.727/2008, e pelo art. 21, da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.833/2003 e pelo art. 37 da Lei n. 10.865/2004 no art. 1º, §3º, IV, da Lei n. 10.637/2002, pois a incompatibilidade é dos próprios regimes de tributação.

É preciso ter em mente que a incompatibilidade entre a não-cumulatividade e a monofasia invocada nos precedentes desta Casa citados (REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013 e AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013) diz respeito às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência monofásica e não à atividade da empresa como um todo, pois nesta podem ser comercializados mercadorias e produtos sujeitos à incidência monofásica e à não-cumulatividade simultaneamente, o que é o usual. Note-se que tal situação permite o creditamento por créditos apurados em outras situações que não a própria revenda da mercadoria ou produto sujeito à tributação monofásica (gastos com energia elétrica, aluguéis, encargos de depreciação etc.).

Dessa forma, para os demais produtos comercializados (produtos que não os de incidência monofásica) e insumos em geral há o direito ao creditamento. Esse o sentido da legislação, notadamente dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que estabelecem expressamente a vedação ao creditamento para todas as mercadorias e produtos constantes do art. 2º, §1º, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (onde se encontram as situações de monofasia). In verbis:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º; 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; 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)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998) De observar, inclusive, que a vedação ao creditamento inserida pela Lei n. 10.865/2004 o foi reforçada pela redação dada pelo art. 5º da Lei n. 11.787/2008 aos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

No caso concreto, a empresa recorrente é revendedora de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, revendendo essa mercadoria com alíquota zero de PIS e COFINS. Sua situação está descrita dentre as exceções ao creditamento prevista nos arts. 2º, §§1º e 1º-A, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003 (grifos):

(...) Ressalva-se a impertinência para a solução da controvérsia da verificação da abrangência do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO.

Consoante a Súmula n. 568/STJ: “O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do agravo para negar provimento ao recurso especial. (AREsp n. 1.997.780, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 08/02/2022)” (grifo nosso)

Assim, por todas as razões aqui expostas, entendemos que a legislação vigente não permite a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no regime não cumulativo, sobre as despesas com frete, incorridas nas operações de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica (no caso em análise, especificamente produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, referidos na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores).

Portanto, seja com relação ao período de apuração após 01/10/2008, considerando a apuração já realizada pela DRF de origem ou, ainda, seja em relação ao período anterior, considerando tratar-se de frete e armazenagem de produtos sujeitos ao regime monofásico, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta**, Redatora Designada.

Em que pese o excelente voto da Relatora, algumas considerações merecem ser tecidas, especificamente, no que tange às glosas relativas à armazenagem e ao frete na operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico.

No que tange aos pedidos relacionados aos fretes, de fato, há que se reconhecer o crédito, desde que comprovado, não obstante a corrente de que as distribuidoras não teriam direito ao creditamento, já que esta não fabrica ou produz bens.

Contudo, a Resolução ANP nº 36, de 6 de dezembro de 2005, publicada no Diário Oficial da União de 7 de dezembro de 2005, definia o Álcool Etílico Anidro Combustível (álcool anidro) como álcool destinado aos distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina do tipo C, e determinava que a realização das adições de álcool anidro à gasolina do tipo A fosse realizada por distribuidor autorizado pela ANP.

Art. 2º. Para efeitos desta Resolução os álcoois etílicos combustíveis classificam-se em:

I – Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) – produzido no País ou importado sob autorização, conforme especificação constante do Regulamento Técnico, destinado aos Distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina C e,”

(...)

Art. 6º. O Distribuidor de combustíveis automotivos, autorizado pela ANP a realizar as adições de AEAC à gasolina A, para produção da gasolina C, deverá manter sob sua guarda, pelo prazo mínimo de 1 (um) mês, uma amostra testemunha armazenada em embalagem devidamente identificada, lacrada, coletada ao final do dia de cada tanque de AEAC em operação, acompanhada do Certificado da Qualidade emitido pelo Produtor ou Importador, sempre que houver recebimento deste produto.

A Recorrente dedica a desenvolver atividades de distribuição atacadista e comercialização de combustíveis, lubrificantes e demais produtos derivados ou não de petróleo, adquirindo, das usinas, álcool anidro para a produção de gasolina tipo C, através do processo físico-químico de mistura, gradação e fusão do álcool anidro à gasolina do tipo A.

Nesse ponto, vale observar que na própria ANP, ao estabelecer o destino do álcool anidro, faz referência à produção da gasolina tipo C, demonstrando tratar-se de uma mistura que acarreta um novo produto elaborado a partir de dois insumos: álcool anidro e gasolina do tipo A. Em que pese haver questionamento no tocante a considerar a gasolina tipo C produto industrializado (nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN), a meu ver, a característica de

ser produto industrializado ou não, para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é irrelevante no caso em comento.

É que fabricação de produtos corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e produção de bens refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um produto novo destinado à venda, devendo, portanto, o direito ao crédito ser deferido.

Na mesma linha de raciocínio aqui aplicado, cabe a situação dos fretes e a armazenagem.

E o desconto referente a serviços, em geral, e a armazenagem e fretes, em específico, encontra-se nos artigos 3º, II e IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, na redação vigente no período analisado:

“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:

(...)

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;” (grifo nosso)

Assim, o simples fato de o serviço se referir a bem sujeito a alíquota zero na aquisição não impossibilita o direito de crédito, desde que o serviço efetivamente tenha sido sujeito à tributação na etapa anterior, e não esteja enquadrado nas vedações ao desconto de crédito (v.g., alíquota zero). No presente processo, as negativas de crédito, afora as aqui já analisadas no tópico anterior (aquisições de álcool), referem-se a “serviços utilizados como insumo”, “fretes e na operação de venda”. Inclusive, não são poucos os acórdãos do CARF que tratam do tema e corroboram este entendimento, além da própria súmula 188 deste Conselho.

Isto posto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas à armazenagem e ao frete na operação de venda de produtos sujeitos ao regime monofásico, desde que comprovado que o ônus foi suportado pelo vendedor.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta