



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.723429/2011-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.479 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de agosto de 2021  
**Recorrente** SETTA COMBUSTIVEIS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007

PIS. COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

PIS. COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento para reverter as glosas sobre: (1) despesas de aquisições de álcool anidro, e (2) despesas com frete e armazenagem de álcool anidro, óleo diesel e gasolina A; vencidos os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos e Marcos Antônio Borges.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Carolina Machado Freire Martins, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-009.479 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.723429/2011-38

## Relatório

Trata-se de pedidos de ressarcimento e compensação referentes a créditos no regime da não-cumulatividade de PIS/, parcialmente homologados pela fiscalização.

A negativa de parte do crédito se deu pela conclusão da fiscalização de que as aquisições por distribuidor de álcool anidro para ser adicionado à gasolina não geravam direito a crédito, por força de vedação expressa contida na letra "a", do inciso I, do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Por consequência, também foram negados os créditos relativos à frete e armazenagem, que deveriam seguir o tratamento concedido à mercadoria. Além disso, negou-se direito a crédito sobre despesas com telefonia, depreciação do ativo imobilizado, manutenção de prédios e instalações e equipamentos, por supostamente não haver previsão legal.

Diante da manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, em que defende a retidão da apuração por ela realizada e, portanto, seu direito ao total do crédito pleiteado, a DRJ/BEL entendeu pela manutenção da decisão da fiscalização, nos termos da ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2006*

**PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. DISTRIBUIDOR DE GASOLINA. CRÉDITOS.**

*Por força do art. 3º, I, "a", da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, I, "a", da Lei nº 10.833/2003, as aquisições de álcool para fins carburantes, para ser adicionado à gasolina, não geravam direito a crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins, vedação esta que perdurou até 30/09/2008.*

**PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO. REQUISITOS NORMATIVOS.**

*O ressarcimento de créditos decorrentes da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária.*

**DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO INEXISTENTE.**

*A declaração de compensação somente pode ser homologada quando o respectivo direito creditório resulte comprovado pelo sujeito passivo.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade, pautando o seu direito nos seguintes argumentos: (i) a empresa possui direito ao crédito por expressa previsão legal contida no art. 74, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/02); (ii) que as impossibilidades de creditamento do álcool para fins carburantes se limita aos casos em que há aquisição para revenda, não sendo o presente caso, em que resta configurada a aquisição como insumo para obtenção de gasolina tipo "c"; (iii) que os créditos relativos às despesas com frete e armazenagem de combustíveis (álcool anidro, gasolina e diesel) encontram-se totalmente respaldados pelas Leis n. 10.637/02 e da Lei 10.833/03 cumulados com o art. 8º da IN SRF n. 404/2004; e (iv) que faz jus aos créditos relativos aos serviços prestados por pessoas jurídicas na atividade da empresa de produção e comercialização de produtos.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3401-009.479 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.723429/2011-38

## Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne todos os demais requisitos legais, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Conforme indicado no relatório, trata-se de PER/DCOMPs parcialmente homologados pela fiscalização, em que resta sob discussão créditos não cumulativos relativos aos seguintes despesas e insumos: (i) álcool anidro adquirido como insumo para obtenção de gasolina tipo “c”; (ii) frete e armazenagem de álcool anidro, diesel e gasolina; e (iii) outros serviços prestados por pessoas jurídicas na atividade da empresa de produção e comercialização de produtos.

No que concerne ao último ponto, ainda que seja possível aduzir dos autos que os serviços prestados por pessoa jurídica à recorrente referiam-se a despesas com telefonia, depreciação do ativo imobilizado, manutenção de prédios e instalações e equipamentos, a recorrente aborda o tema de maneira genérica, não abordando as despesas de maneira direta e/ou nominal, o que impede a análise da questão em sede de recurso voluntário. Portanto, imperativo considerar o pedido como não formulado quanto a este ponto.

Assim, a discussão central da presente lide cinge-se à existência do direito da recorrente ao creditamento de PIS/COFINS sobre as aquisições de álcool anidro, em face da realização de sua mistura à gasolina tipo “A” com o fito de obter a gasolina tipo “C”, destinada a venda.

Por seu turno, a DRJ considerou que a atividade da recorrente não se configura como processo produtivo para efeitos tributários, de forma a enquadrar a operação como mera venda de combustíveis, cujo creditamento é vedado pelo inciso I, “a” do art. 3º da Lei 10.833/03.

Fundamenta sua decisão no fato de que, diferentemente de produzir, a empresa atua como mera distribuidora, realizando apenas mistura da gasolina tipo “A” com o álcool etílico anidro para obtenção da gasolina tipo “C”, em atendimento às normas baixadas pela Agência Nacional do Petróleo e que a legislação tributária de regência determinou que a alíquota para aquele produto seria zero por ser considerado um produto vendido pela distribuidora, e não um insumo.

Antes de adentrar no mérito da questão, cabe enfatizar que, apesar de não ser tema novo no CARF, ainda gera polêmica, não havendo um posicionamento firmado de forma pacífica. Pelo contrário, o que se verifica é que a maioria das decisões a este respeito são tomadas por maioria ou voto de qualidade, o que enfatiza a falta de consenso.

Diante da multiplicidade de posições existentes, me filio ao entendimento previamente adotado tanto pela Cons. Rel. Thais De Laurentiis Galkowicz no Acórdão n. 3402-007.012 de 26/09/2019 quanto pelo Cons. Rel. José Renato Pereira de Deus no Acórdão n. 3302-009.337 de 22/09/2020, pela possibilidade de creditamento na aquisição de álcool anidro para a obtenção da gasolina tipo “C”, tendo em vista sua essencialidade às atividades da recorrente, bem como, por ser a obtenção atividade obrigatória de acordo com as regras da ANP, senão vejamos:

**“Existem duas questões fundamentais a serem resolvidas pelo Colegiado, para que seja possível concluir pela validade ou não da tomada de crédito referente à compra de álcool anidro, para fins de mistura e posterior venda de gasolina tipo C. A primeira delas é se o álcool anidro enquadra-se no conceito de insumo, previsto no artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Como segundo ponto aparece a questão do regime tributário a que se submetem empresas do ramo da Recorrente, especificamente sobre a venda de combustíveis.**

No que tange ao enquadramento do álcool anidro no conceito de insumo (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003), a controvérsia da tese foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. [...]

Assim, restou definitivamente afastada a interpretação que prevalecia na Administração Tributária Federal – inclusive adotada no Acórdão recorrido – no sentido de que o conceito de insumo para fins de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS seguia a mesma lógica restrita do creditamento do IPI. [...]

Nesse contexto negocial, desde o início do presente processo a Contribuinte informa que a pretensão de restituição dos valores diz respeito à aquisição de álcool anidro não para simples revenda, mas sim para sua utilização como insumo na produção de gasolina tipo C, diretamente de usinas produtoras para venda no mercado interno.

A 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 distribuidoras que adicionam álcool etílico anidro à gasolina tipo A, nos termos das normas ditadas pela Agência Nacional de Petróleo - ANP.**

**É importante tal definição, a medida que esclarece que a compra do álcool anidro serve justamente para a composição da Gasolina tipo C, e não para a revenda, como acontece normalmente com o álcool hidratado (vendido em postos de combustíveis com o escopo de abastecer veículos movidos à etanol).**

Confirma tal fato exigência imposta pela ANP, responsável por regular o setor de derivados de petróleo e afins, exigência essa, aliás, prescrita no art. 9º da lei n. 8.723/93, in verbis:

Art. 9º É fixado em vinte e dois por cento o percentual obrigatório de adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina em todo o território nacional.

§ 1º O Poder Executivo poderá elevar o referido percentual até o limite de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), desde que constatada sua viabilidade técnica, ou reduzi-lo a 18% (dezoito por cento).

§ 2º Será admitida a variação de um ponto por cento, para mais ou para menos, na aferição dos percentuais de que trata este artigo.

**Diante deste cenário, resta claro que a aquisição de álcool anidro é essencial para que a recorrente cumpra com seu objeto social (revenda de combustíveis, dentre os quais destaca-se a gasolina tipo C), o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, na leitura que lhe foi conferida pelo STJ no REsp n. 1.221.170 sendo que tal entendimento deve ser obrigatoriamente seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF).**

Passa-se então ao segundo ponto da controvérsia, também utilizado tanto pelo despacho decisório (fls 55 a 60) quanto pela decisão recorrida pela negar o direito pleiteado pela Contribuinte: o regime de tributação monofásico.

A questão não é nova nesse Colegiado. Ela foi detalhadamente tratada pelo voto do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no Acórdão 3402-004.356, de 29 a agosto de 2017, ao qual aderiu a unanimidade do Colegiado.

Com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, o qual autoriza ao julgador na motivação, que deve ser explícita, clara e congruente, a fazer declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou

*propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato, transcrevo a seguir o referido voto:*

*21. Para a devida compreensão do caso é necessário, neste momento, fazer uma breve incursão na evolução legislativa para a temática em tela.*

*22. A lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.*

*23. Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, § 12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípua é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.*

*24. Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.*

*25. Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não-cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da lei n. 10.833/03 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição. [...]*

*27. Logo, empresas como a recorrente, sujeitas à incidência monofásica do tributo, estavam fora do regime não-cumulativo e, por conseguinte, impedidas de creditamento, exatamente como prescrito originalmente no art. 3o, I da lei n. 10.833/03 [...]*

*28. Ocorre que, em agosto de 2004 a lei n. 10.865/04 alterou a redação do citado art. 1o da lei n. 10.833/03 [...]*

*29. Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, existindo apenas tal limite para as operações de venda de álcool para fins carburantes. E, em princípio, essa restrição continuou a existir para as operações com álcool carburante pelo fato de tais operações permanecerem sujeitas ao regime monofásico e cumulativo do PIS e da COFINS.*

*30. Aliás, neste tópico em particular convém registrar que permaneceu no regime cumulativo a venda de álcool apenas para fins carburantes, ou seja, as operações empresariais daquele etanol adquirido e revendido em seu estado natural para tal fim. Ocorre que, como visto alhures, a ANP, na qualidade de Agência Reguladora do mercado de combustíveis e derivados de petróleo, estabelece que álcool passível de revenda em seu estado natural, i.e., para fins de abastecimento de veículos automotores (carburante) é o supra citado álcool hidratado. É, portanto, esta modalidade de operação com álcool que permaneceu sujeita ao regime cumulativo.*

**31. Por sua vez, o álcool anidro, cuja aquisição é objeto de discussão no presente caso, embora tenha um potencial efeito carburante, não pode ser revendido como tal para o varejo em razão de regulação da ANP. Isso porque, como visto alhures, esta espécie de etanol deve necessariamente passar por um processo prévio de transformação antes de ser revendida no varejo, qual seja, ser misturado com gasolina tipo A para então resultar na gasolina tipo C, esta sim utilizada no abastecimento de veículos automotores, ou seja, com fins carburantes em concreto.**

**32. Seguindo adiante na reconstrução histórica da evolução legislativa, é sabido que a mesma lei n. 10.865/04 acima citada também alterou o art. 3º,**

**inciso II da lei n. 10.833/04 para admitir o creditamento na aquisição de bens empregados como insumos na produção destinada à venda, incluindo aí a aquisição de combustíveis.**

**33. Ademais, o fato do álcool carburante permanecer sujeito à monofasia não é impeditivo para o citado creditamento, haja vista a já explicitada separação entre o regime monofásico e a não-cumulatividade.**

[...]

36. Dessa feita, não sendo a monofasia um impedimento para a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS e, ainda, tendo a legislação própria evoluído para admitir o creditamento na aquisição de combustíveis empregados como insumo, a questão quanto aos créditos vindicados pela recorrente passou a ser a existência ou não de enquadramento do álcool anidro por ela adquirido no conceito de insumo. A nosso ver, como desenvolvido nos itens "I.a" e "a" do presente voto, o álcool anidro é insumo para a recorrente, o que lhe dá, consequentemente, direito a crédito de PIS e COFINS.

37. Nem se alegue, como quer fazer crer a decisão recorrida, que esse direito ao creditamento nas aquisições de álcool carburante só teria advindo com a lei n. 11.727/08 que, em seu art. 7º deu nova redação ao art. 5º da lei 9.718/98, [...]

39. Da análise de tais dispositivos é possível concluir que, em verdade, o que houve foi uma mudança quanto ao método de apuração do creditamento já existente desde a alteração promovida pela lei n. 10.865/04 em relação ao art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04.

Assim, o creditamento deixou de ser feito mediante uma apuração ad valorem e passou a ser realizado por meio de uma apuração ad rem. Em suma, os dispositivos supra transcritos não criaram juridicamente neste instante a possibilidade do creditamento aqui analisado, mas apenas alteraram o método da sua apuração.

**40. Diante deste quadro, voto por reconhecer o direito ao creditamento pleiteado pela Recorrente em relação às operações de aquisição de álcool anidro.**” (g.n.)

Assim, seguindo a análise realizada no Acórdão citado, e levando em consideração os critérios da essencialidade e relevância, é de se concluir que a operação da recorrente não se enquadra na exceção ao creditamento, visto que não se trata de mera aquisição de combustível para revenda, mas em atividade própria por meio de insumos com vistas a venda de produto diverso dos insumos por ela adquiridos, o que enseja o direito ao crédito de PIS/COFINS nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;*  
*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*  
*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*  
*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*  
**IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor [...]**

Neste sentido, cabe ainda ressaltar que o parágrafo único do art. 46 do CTN, ao dispor sobre o fato gerador do IPI, dispõe que “*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”, conceito que reforça que as atividades efetuadas pelo contribuinte não podem ser aqui encaradas como mera revenda de produto, visto que restou provado não só a mudança de natureza quanto de finalidade do produto final por ele comercializado.

Ato reflexo, deve igualmente ser reconhecido o direito à crédito com despesas de frete e armazenagem na aquisição desse insumo, visto que autorizados por lei e que foram devidamente arcados pela recorrente.

Por fim, no caso dos fretes e armazenagem de gasolina tipo “A” e diesel, entendo que o tratamento a ser aplicado deve ser o mesmo, visto que igualmente se tratam de despesas necessárias à atividade da recorrente e que foram integralmente arcadas por ela.

Nestes termos, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito de PIS/COFINS sobre as aquisições de álcool anidro e as despesas com frete e armazenagem de álcool anidro, óleo diesel e gasolina A.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias