



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.726493/2011-71
ACÓRDÃO	3102-002.838 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2006 a 30/09/2008

PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica).

PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem, por distribuidores, de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica).

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”, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, sendo que sua aquisição não gera direito a crédito das contribuições.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A ocorrência de homologação tácita não convalida o direito creditório pleiteado, nem autoriza que o suposto crédito seja utilizado para quitar outros débitos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar da seguinte forma: i) por unanimidade, para dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de reconhecer o direito ao creditamento para o PIS sobre os valores relativos às despesas com armazenagem vinculadas à venda de gasolina e óleo diesel; e ii) por voto de qualidade, para manter as glosas de créditos sobre as aquisições de álcool anidro para adição à gasolina e créditos sobre fretes na operação de venda, nos termos do voto divergente apresentado pelo conselheiro Fábio Kirzner Ejchel. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator), Joana Maria de Oliveira Guimarães e Karoline Marchiori de Assis que davam provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP):

O presente processo trata de auto de infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no valor total de R\$ 478.108,35 (principal R\$ 222.831,12, juros de mora R\$ 88.154,00 e multa R\$ 167.123,23), decorrente do MPF nº 04.1.01.00-2010-01025-5, instaurado para verificar a legitimidade dos créditos compreendidos entre 2004 e 2008, pleiteados em 17 processos de ressarcimento.

No Relatório de Fiscalização constante às fls. 1.258/1.291, foram listados os processos de ressarcimento. Através do MPF, a autoridade fiscal fez as seguintes constatações:

1) Bens utilizados como insumos:

A empresa teria apurado crédito a partir da aquisição de álcool anidro, que é misturado à gasolina A, para obter gasolina C.

Até 30/09/2008, as aquisições de álcool anidro, por distribuidor, para ser adicionado à gasolina não geravam crédito, em virtude de vedação expressa disposta na alínea "a", inc. I, art. 3º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conforme inc. II, art. 42, MP nº 2.158-35/2001, combinado com § 1º, art. 11, IN SRF nº 594/2005, o álcool anidro adquirido para adição à gasolina A, para formulação da gasolina C, não se enquadrava como insumo.

2) Serviços utilizados como insumos:

Este tipo de crédito não é aplicável a empresas comerciais, somente prestadores de serviços e industriais, conforme inc. II, art. 3º, Lei nº 10.833/2003.

3) Despesas de armazenagem e frete na operação de vendas:

O contribuinte teria se creditado das despesas com armazenagem e frete na operação de venda, crédito que seria previsto no inc. IX, art. 3º, Leis nº 10.627/2002 e 10.833/2003. Ocorre que tal disposição somente é aplicável se os produtos que armazena ou transporta tenham direito ao creditamento, o que não é o presente caso.

4) Outras operações com direito ao crédito:

A contribuinte apurou crédito indevidamente sobre aquisições de combustíveis para consumo, mas os mesmos não são sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins às alíquotas de 1,65 e 7,6%, respectivamente.

5) Rateio dos créditos em relação aos produtos excluídos da não cumulatividade:

O rateio foi efetuado segundo os §§ 7º a 9º, art. 3º, Lei nº 10.833/2003.

Os demonstrativos de apuração do PIS e da Cofins constam das fls. 1.236/1.257.

Não foi encontrado saldo passível de ressarcimento, tendo sido constatado que a Cofins havia sido recolhida a menor, gerando a lavratura do auto de infração de fls.

1.296/1.312, para os períodos de apuração 31/08/2006 a 30/09/2008.

O contribuinte foi cientificado pessoalmente em 18/08/2011, fl. 1.310.

O interessado apresentou a impugnação de fls. 1.313/1.328 (com cópia idêntica às fls. 1.366/1.381), em 19/09/2011, para alegar que as distribuidoras de combustíveis estariam sujeitas ao regime não cumulativo das contribuições, tendo direito à tomada de créditos, não estando incluídas no rol das empresas ou receitas abrangidas pelo regime cumulativo, previsto nos arts. 8º, Lei nº 10.637/2002 e 10, Lei nº 10.833/2003.

Afirmou que as INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 haviam disposto expressamente sobre a possibilidade de descontar créditos sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos. Além disso, o art. 5º da IN SRF 247/2002 teria previsto que seriam considerados insumos quaisquer bens que sofressem alterações em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.

No Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) 2004 haveria um campo para informação do valor das aquisições de insumos para fabricação de gasolina e suas correntes. No Dacon 2005, estaria previsto o conceito de insumo conforme as INs SRF nº 247/2002 e 404/2004.

O impugnante defendeu que o etanol anidro, ao ser misturado à gasolina A, perderia todas suas propriedades, não podendo voltar ao que era antes. Além disso, o inc. II, art. 3º, Lei nº 10.833/2003 também preveria a possibilidade de descontar créditos sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos.

Alegou que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 permitiria a tomada de crédito mesmo nas vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

Discorreu sobre a possibilidade do álcool anidro/“etanol anidro” ser considerado como insumo, pois a gasolina A e o etanol anidro não seriam comercializados separadamente, apenas juntos, transformados em gasolina C.

Em seu entendimento, os insumos corresponderiam a quaisquer elementos, custos e despesas operacionais, necessários à produção de bens ou serviços.

A seguir, o impugnante fez um arrazoado sobre o etanol anidro, o qual teria várias utilizações, pelas indústrias farmacêuticas, petroquímicas, de bebidas. Ele não seria adquirido pelas distribuidoras com fins carburantes nem para revenda, o que seria proibido pela ANP (Agência Nacional de Petróleo).

O contribuinte afirmou ter juntado Parecer da Universidade de Federal de Pernambuco comprovando que a adição do AEAC (Álcool Etílico Anidro Combustível) à gasolina A produziria outro combustível, gasolina C, com propriedade físico-químicas diferentes.

Para confirmar a possibilidade das distribuidoras se creditarem das aquisições de etanol anidro, a legislação teria sido alterada, através da Medida Provisória nº 413/2008, convertida na Lei nº 11.727/2008 (artigo 7º, § 15), mantendo o direito ao crédito, mas condicionando a forma de aproveitamento a ato do Poder Executivo.

O impugnante citou soluções de consulta e jurisprudência judicial.

O contribuinte defendeu, ainda, ser possível o creditamento do valor referente a despesa com armazenagem e frete de venda, no caso do ônus ser suportado pelo vendedor, mesmo no caso de produtos sujeitos a incidência monofásica, conforme entendimento exarado na Solução de Consulta da RFB nº 573/2004.

Por fim, o impugnante afirmou que a ciência do auto de infração teria ocorrido em 18/08/2011, tendo sido indeferidos os pedidos de ressarcimento referentes a períodos de apuração a partir do 3º trimestre/2004. Deste modo, teriam sido canceladas as extinções dos débitos através de tais compensações, sendo exigidas as contribuições a partir de 08/2006.

Assim, solicitou que, tendo ocorrido a homologação tácita de todas compensações realizadas até o período 08/2006, os respectivos valores fossem abatidos do crédito tributário exigido no presente processo.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 14-88.381, de 27 de setembro de 2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/08/2006 a 30/09/2008

ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA. CRÉDITO.

Até 30 de setembro de 2008, não havia direito a créditos da Cofins para distribuidora de combustíveis, sobre aquisição de álcool anidro para fins de adição à gasolina.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

Não tem direito ao crédito das despesas de frete a armazenagem previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando não houver o direito relativo aos bens adquiridos para revenda ou insumos de produção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2006 a 30/09/2008

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

A ocorrência de homologação tácita não convalida o direito creditório pleiteado, nem autoriza que o suposto crédito seja utilizado para quitar outros débitos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente TOTAL DISTRIBUIDORA S/A interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos em sede de impugnação, e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Diante do exposto, requer sejam julgados PROCEDENTES os pedidos do presente Recurso Voluntário para que seja reformado o Acórdão da 5ª Turma de

Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em Ribeirão Preto (SP), e, conseqüentemente, reconhecido o direito de crédito dos insumos e custos pleiteados pela recorrente.

Ad argumentandum tantum, acaso não sejam acatados os robustos argumentos relacionados com a possibilidade dos creditamentos referentes aos diversos insumos e custos, em virtude da homologação tácita ocorrida em relação a todas as compensações realizadas até o período de agosto de 2006, os respectivos valores devem ser abatidos do crédito tributário exigido no auto de infração ora combatido.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE SOBRE AQUISIÇÃO DE ALCOOL ANIDRO, E ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente tece considerações acerca da não-cumulatividade, da legislação que disciplina a matéria e das instruções de preenchimento do DACON, para defender que “[...] *não resta dúvida de que está assegurado o direito ao crédito das aquisições de ETANOL ANIDRO, tido como insumo para fins de PIS e COFINS não cumulativos entre os anos de 2004 a 2008, uma vez que, ao ser misturado à gasolina “A”, este perde todas as suas propriedades físicas e químicas, não podendo jamais voltar as suas características originais*”.

Ainda, informa que juntou parecer do Professor Paulo de Barros Carvalho, no qual foi reconhecido pelo i. parecerista que a recorrente fazia jus ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS relativos à aquisição de álcool anidro no período autuado, por se tratar de insumo indispensável ao desempenho do objeto social da empresa, qual seja, a formulação e comercialização de gasolina C, produto da adição de álcool anidro à gasolina A, devendo o mesmo raciocínio ser aplicado aos gastos com frete e armazenagem do álcool anidro.

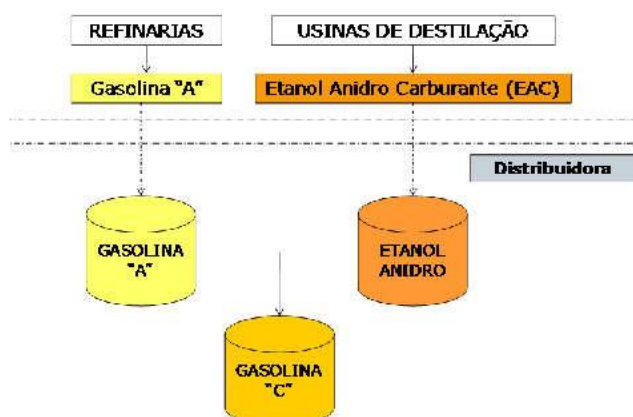
Mencionando o disposto nos artigos 17 da Lei nº 11.033/04 e 16 da Lei nº 11.116/05, sustenta que “[...] *existe o direito aos créditos de PIS e COFINS decorrentes dos custos incorridos com fretamento e armazenagem, como insumos necessários ao desenvolvimento de sua atividade e composição de sua receita bruta, posto que a aplicação de alíquota zero às receitas*

decorrentes da venda da gasolina não interfere no direito aos créditos de PIS e COFINS, além de não se enquadrar em nenhuma vedação legal ao aproveitamento de créditos”.

Colaciona decisão judicial que reconheceu o seu direito ao aproveitamento de créditos de COFINS sobre os insumos que teve de adquirir para formular e vender gasolina do tipo C, apresentando também os seguintes argumentos de fato e de direito:

[...] ao aplicarmos todas as considerações acima ao ramo negocial desta empresa contribuinte, conclui-se que o ETANOL ANIDRO se trata de um insumo e, ao contrário do alegado pela fiscalização, não se trata de produto destinado à revenda, portanto, resta assegurado o direito ao crédito das aquisições do mesmo quando misturado à Gasolina “A”.

Ou seja, para comercializar a Gasolina “A” (pura), faz-se necessária a adição de ETANOL ANIDRO para sua transformação e produção da Gasolina “C”, essa sim comercializada ao consumidor final. Repita-se, tanto a Gasolina “A” como o ETANOL ANIDRO, separadamente, não são comercializáveis pelas Distribuidoras, fazendo-se necessária a sua mistura para possibilitar a revenda conforme desenho ilustrativo abaixo:



Ressalte-se que apenas as Distribuidoras de Combustíveis estão autorizadas pela ANP a proceder a essa mistura, conforme art. 5º da Portaria nº 309/2001 verbis:

“Art. 5º Às gasolinas geradas pelas Refinarias, pelas Centrais de Matérias-Primas Petroquímicas, pelo Formulador e àquelas importadas somente poderão ser incorporados álcool etílico anidro, aditivos e corantes nos teores e especificações estabelecidos pela legislação em vigor.

§ 1º As adições de produtos à gasolina referidas no caput são prerrogativa exclusiva do Distribuidor de Combustíveis Líquidos Derivados do Petróleo, Álcool Combustível e Outros Combustíveis Automotivos.

§ 2º É vedado ao Distribuidor vender gasolina que não seja do tipo C.

Nessa esteira de considerações, faz-se imprescindível demonstrar as especificações do Anidro estabelecidas pela ANP de acordo com a resolução Nº 36/2005, que determina em seu art. 2º, I:

“Art. 2º. Para efeitos desta Resolução os alcoóis 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.”

Igualmente, de acordo com a Portaria nº 309/2001, que estabelece as especificações das gasolinas automotivas destinadas ao consumidor final, fica determinado em seu art. 2º, II, que a Gasolina C é constituída por Gasolina A mais “Álcool Etílico Anidro Carburante – AEAC”, atualmente designado ETANOL ANIDRO CARBURANTE, nas proporções específicas definidas em Lei, verbis:

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

I - gasolina A é a produzida no País, a importada ou a formulada pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, isenta de componentes oxigenados e que atenda ao Regulamento Técnico;

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.”

Desta forma, verifica-se que gasolina “A” e gasolina “C” tratam de combustíveis distintos. A Distribuidora utiliza o ETANOL ANIDRO como insumo para a produção da gasolina “C”, através da mistura com a gasolina “A”. Como bem esclarecido pelo ilustre jurista no Parecer em anexo, a distribuidora desempenha uma operação que altera as propriedades do produto e não é mero revendedor, mas atua como verdadeiro produtor da gasolina “C”.

Pelo exposto, constata-se que o ETANOL ANIDRO não é utilizado pelas Distribuidoras para fins carburantes e nem mesmo é adquirido para revenda, mas sim utilizado como insumo para produção da Gasolina “C”.

Tanto é assim que, caso o ETANOL ANIDRO fosse utilizado com um tipo próprio de combustível carburante, existiriam nos postos de combustíveis dois tipos de Álcool para revenda, o Anidro e o Hidratado, o que de fato não ocorre.

Por outro lado, esclareça-se que o ETANOL ANIDRO é um álcool com até 1% de água (já que é difícil a obtenção de álcool totalmente puro) e não é utilizado exclusivamente para fins carburantes, pelo contrário, é usado como matéria-prima da indústria de solventes, tintas e vernizes, resinas, elastômeros, detergentes, anticongelantes, antissépticos, sendo utilizado ainda pela indústria farmacêutica na síntese de alguns produtos; pela indústria álcool-química na fabricação de borracha sintética, ou como base para fabricação de plásticos; pela indústria petroquímica de 2ª geração; pela indústria de bebidas para fabricação de álcools finos e usado como produto de limpeza.

Ou seja, o ETANOL ANIDRO tem inúmeros fins, entre eles a utilização como insumo de combustível para veículos, podendo ser adicionado à gasolina para aumento da octanagem, atuando como antidenonante, para que a gasolina possa ser

comprimida no pistão do motor carburante ao máximo e não entre em combustão antes de acionada a vela do motor.

Ressalte-se assim que a produção da gasolina “C” ocorre por uma reação física da mistura da gasolina “A” com o ETANOL ANIDRO através de um processo endotérmico no qual há inclusive alteração de volume do produto pelo calor da mistura.

[...]

Com efeito, não é possível a separação do ETANOL ANIDRO com suas especificidades originais após a adição à gasolina, pois o mesmo perde suas características físico-químicas ao incorporar outras propriedades após a reação da mistura.

Tanto é assim que as especificações da Gasolina “A” e “C” são bem diferentes conforme demonstrado na tabela abaixo:

Especificação da Gasolina A		+	Especificação da Etanol Anidro Carburante		=	Especificação da Gasolina C	
CARACTERÍSTICAS	ESPECIFICAÇÃO		CARACTERÍSTICAS	ESPECIFICAÇÃO		CARACTERÍSTICAS	ESPECIFICAÇÃO
COR	Incolor a Amarelada (isenta de corante)		COR	Alaranjado		COR	Incolor a Amarelada (isenta de corante)
ASPECTO	Limpido (isento de impurezas)		ASPECTO	Limpido (isento de impurezas)		ASPECTO	Limpido (isento de impurezas)
Álcool Etílico, %vol	Zero		Acidez total (como ácido acético), máx. 0,01m	30		Álcool Etílico, %vol	25 ± 2%
Densidade, 20/4 °C	Anotar		Condutividade elétrica, máx. 500			Densidade, 20/4 °C	Anotar
Destilação 10% evap. °C	65		Massa Específica a 20°C, máx. kg/m³	791,5		Destilação 10% evap. °C	65
Destilação 50% evap. °C	120		Teor de hidrocarbonetos, máx. %vol	3,0		Destilação 50% evap. °C	80
Destilação 90% evap. °C	190		Teor de etanol, (min %vol)	99,6		Destilação 90% evap. °C	190
Ponto final de ebulição °C	220		Cobre, máx. mg/kg	0,07		Ponto final de ebulição °C	220
Enxofre, % massa	0,12					Enxofre, % massa	0,10
Corrosividade	1,0					Corrosividade	1,0
Nº de octano Motor - MON, min	80,0					Nº de octano Motor - MON, min	82,0
Pressão de vapor a 37,8°C, kPa	45 a 62					Pressão de vapor a 37,8°C, kPa máx.	69,0
Enxofre, máx. % em massa	0,12					Enxofre, máx. % em massa	0,10

Para comprovação do alegado, encontra-se anexado ao presente processo, Parecer elaborado pelo Departamento de Engenharia Química do Centro de Tecnologia e Geociências da Universidade Federal de Pernambuco já anexo ao processo, no qual resta comprovado que a adição do AEAC ao combustível gasolina “A” produz um combustível, a gasolina “C”, com propriedades físico-químicas diferentes do combustível inicial (gasolina “A”), sendo estas propriedades alteradas pela operação física mistura dos líquidos: Gasolina “A” com o Etanol Anidro Carburante.

É o que passamos a apreciar.

Conforme supra relatado, o v. acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação apresentada, com base no entendimento de que “à época do fato gerador aqui tratado, as aquisições de álcool anidro não geravam crédito por vedação expressa legal”. Para tanto, apresentou os seguintes fundamentos:

[...] o álcool etílico anidro não é considerado insumo pela legislação tributária, de modo que a discussão sobre o conceito de insumo é irrelevante para os presentes autos.

O inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação vigente no período relativo ao pedido em análise, determinava que seria igual a zero a alíquota da contribuição para a Cofins incidente sobre a receita bruta auferida por

distribuidores decorrente da venda de álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina.

Portanto, o álcool etílico anidro era tratado como um produto vendido pela distribuidora, sujeito à alíquota zero e não um insumo. A seguir transcreve-se o inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, vigente à época:

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;

(...)

O disposto na referida medida provisória se coaduna com o restante da legislação, pois a distribuidora não produz gasolina C; ela somente efetua a mistura de gasolina A com álcool etílico anidro. Este mesmo entendimento pode ser colhido junto à AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO (ANP) quando definiu a gasolina C em sua Portaria nº 309, de 2001, artigo 2º, in verbis:

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.

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.

Diante disso, deve-se analisar se a receita decorrente da revenda do álcool etílico anidro por distribuidoras poderia gerar créditos de Cofins.

O artigo 3º, inciso I, letra “a”, combinado com o artigo 1º, § 3º, IV, todos da Lei nº 10.833/2003, a seguir transcritos, na redação vigente à época, determinavam que a venda de álcool anidro não poderia gerar crédito de Cofins (grifei):

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

(...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

(...)

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

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

(....)

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

(...)

Portanto, a receita de venda de álcool etílico anidro não poderia gerar crédito para fins de dedução da Cofins. A receita decorrente da venda desse produto estava vinculada ao regime cumulativo de apuração da Cofins, parcela sobre a qual não poderia o contribuinte apurar crédito referente a custos e despesas, nos termos do § 7º do artigo 3º da Lei nº 10.683/2003:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...)

É por esse mesmo motivo que é incabível o creditamento em relação às despesas com frete e armazenagem na operação de venda: estando vedado o crédito decorrente da receita de venda do álcool anidro, também está vedado o aproveitamento de crédito de custos e despesas relacionados a essa mesma receita.

Na legislação, a previsão de creditamento com frete e armazenagem consta do inc. IX, art. 3º, Lei nº 10.833/2003:

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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art.

2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

(...)

A previsão do inc. IX, acima transcrito, é do creditamento das despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II.

Considerando que é justamente o inc. I que exclui a possibilidade de creditamento com a venda de álcool para fins carburantes, é consequência lógica que está igualmente vedado o aproveitamento derivado das despesas com armazenagem e frete do mesmo produto.

A defesa sustenta, ainda, que o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, a seguir transcrito, confere aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de Cofins o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição destes produtos:

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.

Este dispositivo não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição, entre os quais se incluem os créditos da aquisição para revenda de álcool etílico anidro. Este produto não gera crédito, estando ou não suas receitas sujeitas à alíquota zero, pois o artigo 3º, I, da Lei nº 10.833/2003, assim determinava, conforme anteriormente relatado.

Da mesma forma, a existência de campo no Dacon para informação do valor das aquisições de insumos para fabricação de gasolina e suas correntes não tem o condão de autorizar o crédito em questão, o qual está expressamente vedado pela legislação.

Sabendo se tratar de tema ainda bastante controvertido, respeitosamente, divergimos do entendimento manifestado pelo v. acórdão recorrido, por entender que o presente caso não se enquadra na proibição legal existente à época, que vedava a apropriação de créditos da não-cumulatividade sobre álcool anidro adquirido para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I, alínea a, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Isto porque, no caso das distribuidoras de gasolina, o álcool anidro é adquirido para ser utilizado na formulação da Gasolina “C”, se enquadrando, por conseguinte, na condição de bens utilizados como insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, nos termos autorizados pelo artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Conforme bem exposto nas razões recursais, a recorrente realiza a formulação (produção mediante processo mecânico e controlado de mistura) da Gasolina “C”, nos termos estabelecidos pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis -ANP, *ex vi*:

Resolução ANP n. 40/13:

Art. 2. 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. 5º **A responsabilidade pela adição de etanol anidro combustível à GASOLINA “A” é exclusiva do distribuidor autorizado pela ANP.**

(Grifamos)

Assim, apesar de a recorrente ser denominada distribuidora, parece-me inegável que a sua atividade não se resume a uma mera distribuição de combustíveis, vez que, por expressa disposição normativa, a ela incumbe a formulação da “Gasolina “C”, fruto da combinação (mediante processo mecânico e controlado de mistura) de combustíveis fósseis com biocombustíveis, o que permite a apropriação de créditos da não-cumulatividade em relação aos bens que configuram insumo de tal atividade, no caso, o Álcool Anidro, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA DO TIPO C. CARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à gasolina tipo A para a obtenção da gasolina do tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, é considerado insumo pela legislação PIS/Pasep e COFINS. 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.

(Processo nº 16682.721533/2021-70; Acórdão nº 3101-003.945; Relator Conselheiro Renan Gomes Rego; sessão de 26/11/2024)

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.

(Processo nº 10480.723429/2011-38; Acórdão nº 3401-009.479; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 24/08/2021)

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.

(Processo nº 10480.732540/2012-04; Acórdão nº 3302-009.337; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 22/09/2020)

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.

(Processo nº 13951.000515/2009-59; Acórdão nº 3402-007.012; Relatora Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz; sessão de 26/09/2019)

Da mesma forma, também deve ser assegurado o direito ao crédito em relação a armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, uma vez que, como vimos, não se trata de hipótese de aquisição para revenda, a qual – segundo a fiscalização e o v. acórdão recorrido –, atrairia a incidência da vedação prevista no artigo 3º, inciso I, alínea a, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas sim de insumo para fabricação de produto destinado à venda, o qual faz jus ao aproveitamento de créditos com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ressalte-se, por oportuno, que, a meu ver, a restrição ao crédito prevista nas alíneas a e b do inciso I do artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 sequer poderia ser estendida ao disposto no inciso IX, do mesmo artigo – como pretendido no Relatório Fiscal e no v. acórdão recorrido –, vez que o direito ao aproveitamento de créditos sobre armazenagem e fretes na operação de venda não está condicionado ao direito ao creditamento dos produtos armazenados ou transportados.

Neste sentido, cumpre ressaltar que os julgados deste e. CARF que entendem se tratar de mera aquisição de bem para revenda, reconhecem a possibilidade de apropriação de créditos com base no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 sobre gastos com armazenagem e frete na operação de venda, mesmo diante de bens sujeitos à alíquota zero ou à tributação concentrada (monofasia). Veja-se:

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).

(Processo nº 19515.720718/2017-09; Acórdão nº 3201-011.242; Relator Conselheiro Hécio Lafeta Reis; sessão de 24/10/2023)

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e fretes nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

(Processo nº 10469.720418/2010-73; Acórdão nº 3402-010.022; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/11/2022)

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não-cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

(Processo nº 10469.722577/2012-74; Acórdão nº 3401-009.995; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 23/11/2021)

Merece destaque, por fim, que o artigo 17 da Lei nº 11.033/04 expressamente prevê que “[a]s 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”.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reconhecer a possibilidade de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre: (i) aquisição de Álcool Anidro para formulação de Gasolina “C”, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03; e armazenagem e frete na operação de venda, nos

termos do artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o correspondente cancelamento dos créditos tributários correspondentes.

2 DO RECONHECIMENTO TÁCITO DOS PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO

Restando parcialmente vencido, passo a apreciar o argumento subsidiário tecido pela recorrente.

Em seu Recurso Voluntário, sustenta que “[...] *acaso não sejam acatados os robustos argumentos relacionados com a possibilidade dos creditamentos referentes aos diversos insumos e custos, em virtude da homologação tácita ocorrida em relação a todas as compensações realizadas até o período de agosto de 2006, os respectivos valores devem ser abatidos do crédito tributário exigido no auto de infração, ora combatido*”. Para tanto, apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

[...] ressalte-se que a intimação do auto de infração sob exame, de acordo com o Temo de Entrega de Documentos, ocorreu em 18/08/2011.

De acordo com o RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, foram indeferidos os pedidos de compensação vinculados a 17 processos administrativos, abrangendo períodos a partir do 3º trimestre de 2004.

Ipsa facto, as extinções dos créditos tributários efetuados por meio das mencionadas compensações foram canceladas, sendo exigidas as contribuições PIS/COFINS a partir de agosto de 2006.

Ocorre que em face do princípio da segurança jurídica, existe o período máximo tanto para constituir o crédito tributário como para analisar as compensações.

In casu, realmente o Fisco só poderia exigir as contribuições a partir de agosto de 2006 em virtude da decadência, mas a autoridade fazendária esqueceu que todos os pedidos de compensação não analisados até 18/08/2006 foram homologados tacitamente pelo Fisco, sendo, portanto, devidos tais creditamentos.

Dessa forma, o fundamento de validade do presente auto de infração, baseado na falta ou insuficiência de recolhimentos das contribuições PIS/COFINS, consequência da não homologação das compensações efetuadas a partir de 2004, é totalmente injustificável.

Considerando que a recorrente reitera *ipsis litteris* os argumentos expostos na impugnação, e por entender que as alegações controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, sem qualquer contraposição em sede de Recurso Voluntário, transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

Por fim, deve ser indeferido o pedido de abatimento do crédito tributário aqui exigido com supostos créditos decorrentes da homologação tácita das compensações que tiveram negado o pedido de ressarcimento.

O art. 74 da Lei nº 9.430/96 dispõe que o que o prazo para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Passados cinco anos sem que o Fisco tenha se manifestado, consideram-se extintos os débitos confessados na declaração de compensação, independentemente da confirmação do crédito utilizado.

Contudo, o fato de ter ocorrido homologação tácita, não convalida o direito creditório pleiteado, nem autoriza que o suposto crédito seja utilizado para quitar outros débitos.

A compensação se opera pelo encontro de contas entre créditos e débitos, sendo que sua homologação representa a convalidação desse ato. No caso da homologação tácita, ocorre apenas a ratificação tácita desse encontro de contas.

É evidente que o crédito pleiteado em uma Dcomp homologada tacitamente não pode ser utilizado para extinguir outros débitos, pois o crédito declarado em tal Dcomp foi usado diretamente para proceder àquele encontro de contas, conforme a própria vontade manifestada pelo contribuinte.

Se assim não fosse, estaria se admitindo um locupletamento ilícito à custa da União.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento, a fim de reconhecer a possibilidade de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre: (i) aquisição de Álcool Anidro para formulação de Gasolina “C”, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03; e armazenagem e frete na operação de venda, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, com o correspondente cancelamento dos créditos tributários correspondentes.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Em que pesem os argumentos trazidos pelo relator, meu entendimento é divergente, conforme exposto a seguir.

O cerne da lide está na glosa de créditos oriundos de 1) aquisição de álcool anidro para fabricação de gasolina tipo “C” e 2) de despesas de frete e armazenagem nas operações de venda da recorrente, que é distribuidora de combustíveis. De forma subsidiária, a recorrente pede o 3) reconhecimento tácito dos pedidos de compensação.

Para maior clareza, abordarei cada um dos tópicos de forma individualizada:

1) Aquisição de álcool anidro:

Como exposto no recurso voluntário, Total Distribuidora S/A mistura a gasolina A com o álcool anidro para a obtenção da gasolina C. A questão é definir se o álcool anidro pode ser considerado como insumo num processo produtivo ou não, já que essa mistura não se equipara à produção de combustíveis.

A Solução de Consulta COSIT nº 3, de 1º de março de 2021, esclarece que:

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 de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A tributação da gasolina é concentrada no produtor – refinaria – e no importador. Ao distribuidor e varejista, é aplicada alíquota zero. Caso a gasolina tipo A e o álcool anidro fossem considerados insumos de um processo produtivo, a recorrente seria fabricante de produto e não mais uma distribuidora, devendo, nesse caso, ter suas receitas sujeitas à tributação do PIS e da Cofins, o que não ocorre.

Portanto, a adição de álcool anidro à gasolina do tipo A feita pela recorrente para obtenção da gasolina tipo C não é considerada, para fins de apuração das contribuições do PIS e da Cofins, fabricação ou produção de bem ou produto. Por conseguinte, não se permite a caracterização como insumo do álcool anidro a ela agregado, restando afastada a possibilidade do creditamento nas suas aquisições.

Abaixo, trecho do voto do Conselheiro Pedro Souza Bispo no acórdão 3402-008.425:

Entendo também que, na situação colocada, o álcool anidro não pode ser tratado como insumo como quer a recorrente. Quando a distribuidora adquire esse álcool, que só pode ser adicionado à gasolina “A” para obter a gasolina para o consumidor final do tipo “C”, essa mistura formada, determinada em percentual no art.2º, Portaria nº 309, de 2001, da ANP (Agência Nacional do Petróleo), não pode ser considerada um produto fabricado/produzido pela empresa distribuidora para efeitos das contribuições ao PIS e COFINS, nos termos do arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Essa mera adição de percentual de álcool na gasolina previsto na citada portaria, operação essa que é feita mediante o simples despejo do álcool no tanque reservatório da gasolina, não pode elevar a empresa que realiza essa operação à condição de produtor ou fabricante de gasolina, até mesmo porque se ela se enquadrasse nessa condição estaria sujeita ao recolhimento de alíquotas concentradas de 5,08% de PIS e de 23,44% para a COFINS nas suas vendas de gasolina “c”, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.718, de 19982 , o que não ocorre no caso.

Inúmeras decisões deste CARF vão no sentido de que o álcool anidro, nesse contexto, não pode ser considerado como insumo. Abaixo, algumas delas:

Processo nº	10530.901108/2012-29
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3402-010.871 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	22 de agosto de 2023
Recorrente	HORA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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, pois não há a formação de um novo produto. Este é o entendimento que se extrai do inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda do álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina. Somente com o advento da Lei nº 11.727/2008, passou a ser admitido o creditamento.

Processo nº 15253.000053/2010-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.425 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2021
Recorrente UBP DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 suscitá-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.

Processo nº 10865.002291/2008-10
Recurso nº 509.694 Voluntário
Acórdão nº **3803-03.345 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 21 de agosto de 2012
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO - PIS/PASEP - NÃO CUMULATIVIDADE
Recorrente SIMARELLI DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. ÁLCOOL ANIDRO. VEDAÇÃO EXPRESSA.

As aquisições de álcool anidro só passaram a ensejar creditamento a partir de 01/10/2008.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Processo nº 10480.732539/2012-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.786 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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/Cofins incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

2) Despesas de frete e armazenagem nas operações de venda

O assunto foi objeto de recente análise pela 3ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais deste CARF que, no âmbito do processo 10469.905321/2009-03 do contribuinte Ale Combustíveis S/A, acordou, por unanimidade de votos, o seguinte:

PROCESSO	10469.905321/2009-03
ACÓRDÃO	9303-015.955 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	ALE COMBUSTIVEIS S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/05/2007, 01/08/2007 a 31/12/2007

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES 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, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, 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 (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

Reproduzo, a seguir, com as devidas adaptações, alguns trechos do voto do relator Alexandre Freitas Costa, que adoto como minhas razões de decidir, tratando separadamente as despesas de frete e de armazenagem.

Despesas com Frete

O contribuinte vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, e arca com o frete de entrega (vendas) destes produtos e, portanto, segundo seu entendimento, teria direito ao crédito conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em julgamento realizado em maio do corrente nos autos do Processo n.º 10469.722577/2012-74, sob a relatoria da conselheira Liziane Angelotti Meira (Acórdão n.º 9303-015.373), este Colegiado decidiu, de forma unânime, pelo não reconhecimento do direito ao crédito para as contribuições PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes nas vendas de combustíveis (gasolina e demais combustíveis derivados de petróleo):

Processo n.º	10469.722577/2012-74
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão n.º	9303-015.373 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de	12 de junho de 2024
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ALE COMBUSTÍVEIS S.A.

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

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/03/2006

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES 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, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, 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 (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão n.º 9303-014.738, também de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira:

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Na apuração da COFINS não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação prevista na Lei no 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu

turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093).

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável tanto para o PIS como para a Cofins, 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, nos seguintes termos:

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.

Como o presente caso não trata do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de combustíveis, 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

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

O inciso I, como se percebe claramente, não trata de um direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º inclui todo o conteúdo deste inciso, inclusive as exceções previstas no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, que abrange, entre outros, combustíveis tributados conforme a Lei n.º 9.718/98:

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%.

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

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004).

Dessa forma, conforme o disposto nos artigos 3º, I e IX, combinados com o inciso I do § 1º do art. 2º, a venda de combustíveis não gera créditos do PIS e da Cofins. O direito ao

crédito relacionado a fretes na operação de revenda está vinculado ao inciso I, sendo indevido para combustíveis tributados na forma da Lei n.º 9.718/98.

Destaque-se, ainda, que as revendas de gasolina e óleo diesel são tributadas à alíquota zero, conforme art. 42 da MP nº 2.158-35/2001:

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:

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

Desta forma, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 estabelece que a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nos casos previstos nos incisos I e II, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Entretanto, as alíneas "a" e "b" do inciso I determinam que não geram crédito as operações de aquisição de combustíveis para revenda.

Portanto, embora o inciso IX do art. 3º inicialmente reconheça o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem, tal direito é restrito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º, excluindo as revendas de combustíveis.

Cabe observar que, se fosse intenção do legislador autorizar o crédito para todas as operações de venda, bastaria que o texto não fizesse a restrição “nos casos dos incisos I e II”. A redação do dispositivo, ao incluir essa limitação, restringe o direito ao crédito somente para determinadas operações.

Acrescente-se a interpretação da Cosit na Solução de Divergência nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Cofins:

- a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Cumprido trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Divergência no tocante às missões contidas no inciso IX:

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins,

em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Esta impossibilidade de tomada de créditos foi reiterada pela Receita Federal na Solução de Consulta COSIT Nº 66/2021, conforme colhe-se dos seus fundamentos:

24. No que diz respeito ao frete na operação de venda, permanece indene a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, no sentido da impossibilidade de desconto de crédito em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, conforme argumentado no item 20.

Com relação ao STJ, foi pacificado, no Tema Repetitivo 1.093, o entendimento de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações de tributação monofásica, como no caso dos combustíveis, e que não há direito a crédito sobre essas operações.

Nesse sentido, o STJ decidiu que a Lei 11.033/2004, ao permitir a manutenção de créditos em algumas situações, **não alterou a vedação de créditos para bens sujeitos à tributação monofásica**, tendo sido fixadas as seguintes teses:

Tese Firmada	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). 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 REPORTE. 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. 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. 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.
----------------------------	---

Assim, conclui-se que a legislação vigente não permite a tomada de créditos da Cofins e do PIS sobre despesas com frete incorridas nas operações de revenda de combustíveis, conforme determinado pelos artigos 3º, I e IX, da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002.

Despesas com Armazenagem

Algumas das considerações relativas às despesas com frete aplicam-se também às despesas com armazenagem. Ocorre que, diversamente do caso dos fretes, existem normas expedidas pela Receita Federal do Brasil que reconhecem expressamente o direito ao creditamento das despesas com armazenagem de produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica.

A Solução de Consulta Cosit nº 66/2021 dispõe que:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas pela pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada pode descontar créditos em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação. Pode,

inclusive, descontar créditos em relação à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda.

Os créditos vinculados à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (tributados com alíquota zero) e calculados em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não a aquisição para revenda desses produtos, podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos ao final de cada trimestre do ano-calendário.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE AGOSTO DE 2014 E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 JANEIRO DE 2017.

Reforma parcialmente a Solução de Divergência nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no dou de 18 de janeiro de 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, e art. 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 181.

Cumprido trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Consulta nº 66 no tocante à matéria ora sob análise:

21. Observe-se que, com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a armazenagem de mercadorias aparece em inciso diferente do frete na operação de venda. Além disso, determina a Instrução Normativa que a restrição aplicada de o crédito ser concedido “nos casos dos incisos I e II” somente se aplica ao frete. Transcreve-se o art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:

Subseção IV

Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº

10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

III - contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

22. Daí se inferir que, no que tange à hipótese de crédito do inciso IV do art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, requeira-se tão somente um dispêndio com a “armazenagem de mercadorias”, apenas com a restrição dada, nos termos da retro transcrita Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, “pela significação consagrada do termo ‘mercadoria’ (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação”.

23. Assim, inexistindo para a armazenagem a restrição relativa aos “casos do inciso I e II”, não haverá, portanto, restrição ao crédito em relação à armazenagem de produtos monofásicos adquiridos para revenda, cabendo o crédito tanto em relação à armazenagem realizada pelo produtor ou importador de produtos sujeitos à tributação concentrada quanto na realizada pelo revendedor desses produtos.

Desta forma, tendo a Receita Federal reconhecido a possibilidade de tomada de créditos relativos às despesas com armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada, eles devem ser aceitos.

3) Reconhecimento tácito dos pedidos de compensação

Neste tópico, sigo o voto do relator, que negou provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao creditamento para a COFINS exclusivamente dos valores relativos às despesas com armazenagem vinculadas à venda de gasolina e óleo diesel.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel