



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



**Processo nº** 10480.732552/2012-21  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-011.788 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de agosto de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.

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

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, e Érika Costa Camargos Autran, que negaram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-011.784, de 19 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10480.732540/2012-04, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Gilson Macedo Rosenberg Filho (suplente convocado(a)) e Rodrigo da Costa Possas. Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Eduardo de Oliveira Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenberg Filho.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma de Acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as aquisições de álcool anidro, de fretes e de armazenagem de combustíveis.

Não resignada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de creditamento das contribuições sociais para o PIS e a COFINS não-cumulativos sobre o **custo do álcool anidro, insumo da produção da gasolina C**.

O Contribuinte, devidamente intimado, apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, requerendo a sua negativa de provimento, com base nos seguintes argumentos:

(a) a Recorrida, no desenvolvimento de sua atividade, adquire das Usinas o etanol anidro utilizado-o como aditivo (insumo) na formulação da Gasolina “C”. A gasolina in natura tipo “A” adquirida diretamente à produtora de petróleo não possui especificações de consumo. Sendo assim, mediante regramento regulatório específico emanado pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, necessário se faz o desenvolvimento de processo de formulação da gasolina tipo “C” que é promovida pela Recorrida mediante adição do aditivo álcool anidro, transformando e aperfeiçoando para o consumo o produto *in natura*.

(b) a própria agência reguladora da atividade desenvolvida pela Recorrida determina que para produção da Gasolina “C”, é necessário passar por um processo de industrialização (beneficiamento) regido por normas regulatórias de cumprimento obrigatório. Assim, como o próprio conceito enuncia: a Gasolina “C” é constituída de etanol anidro combustível e Gasolina “A”.

(c) No presente caso, o etanol anidro combustível é um componente indispensável à produção da Gasolina “C”, sofrendo alterações, inclusive perdendo propriedades físico-químicas, quando é adicionado à Gasolina “A”. Inclusive, é impossível a separação dos dois quando Gasolina “C”. Como tal, repise-se: o etanol anidro combustível é perfeitamente compatível com o conceito de insumo que nos dá a legislação e a doutrina.

(d) deve ser aplicado o disposto no inc. II, do art. 3º, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/035, os quais permitem à Recorrida aproveitar créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição de etanol anidro para produção da Gasolina “C”.

(e) requer seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

Com a devida vênia, divirjo da eminente relatora. Sua posição é coerente e desde 2018, ao menos, quando passei a integrar esta E. Turma, já era seu entendimento.

Já tive oportunidade de manifestar minha discordância com a douta relatora. Cito, como exemplo o aresto 9303-010.327, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, julgado em 17/06/2020, que tratou de mesma matéria, contudo em apelo especial do contribuinte.

Valho-me do voto do Dr. Pôssas, o qual acompanhei naquela assentada. Averbou o então relator:

No mérito, toda a análise passa pelo tratamento diferenciado (sempre) dado pelo legislador PIS/Cofins à tributação dos combustíveis, em razão da sua representatividade para a arrecadação tributária (o que não se verifica para o IPI, ao qual são imunes).

Para a gasolina, sempre se procurou a concentração no fabricante, pois o monopólio do refino é da PETROBRÁS.

Já, no caso do álcool, a produção se dá pelas Usinas/Destilarias – privadas e várias, o que levou à tributação concentrada nos distribuidores (dos quais, o mais representativo era da PETROBRÁS), nos fabricantes, depois em ambos ...

E, neste contexto "diferenciado", estão os distribuidores de Gasolina Tipo "C", que misturam o álcool anidro (que só existe em razão desta mistura) à Gasolina Tipo "A", na proporção estabelecida pela ANP, os quais, à vista destas especificidades, são tratados pelo legislador como comerciantes.

Portanto, não desconhece o legislador que o distribuidor de combustíveis mistura a gasolina ao álcool anidro e, mesmo assim, o trata como simples comerciante – e não como industrial.

Vejamos o teor do então vigente inciso II do art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

**Art. 42.** Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a

(...)

**II - álcool para fins carburantes**, quando adicionado à gasolina, auferida **por distribuidores**; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Ora, se o álcool anidro fosse um insumo para industrialização, como ele poderia ser tributado diferentemente depois da mistura?

Nesse sentido, transcrevo Acórdão (já diversas vezes citado por outros eméritos julgadores em diversos Processos da Empresa PETROSUL) – nº 3301-003.050, de 21/07/2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITO DE PIS. COMPRA DE ÁLCOOL E GASOLINA.

A compra de álcool anidro para fins carburantes e a compra de gasolina "A" com a intenção de obtenção de gasolina "C" não geram crédito de PIS para distribuidora de combustíveis.

(...)

#### **Voto**

Como relatado, a recorrente está pleiteando o ressarcimento de crédito do PIS do 1º Trimestre de 2006, alegando que, na qualidade de empresa distribuidora de combustível, vende Gasolina C e Óleo Diesel, cuja receita de venda é tributada pela sistemática não cumulativa, com alíquota zero, e com direito de crédito nas compras de Gasolina A e Álcool Etílico Anidro Combustível.

Entende a recorrente que o ressarcimento pleiteado está autorizado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04, que também autorizaria a escrituração e manutenção dos créditos nas aquisições, por empresa distribuidora de combustível, de Gasolina A, Óleo Diesel e Álcool Etílico Anidro Combustível, este utilizado para misturar à Gasolina A e formar a Gasolina C, objeto de venda pela recorrente.

Não assiste razão à recorrente.

Como se pode constatar da leitura da peça recursal, o pedido da recorrente parte do pressuposto de que o art. 17 da Lei nº 11.033/04, por ter regulado inteiramente a matéria, teria revogado a alínea “b”, do inciso I, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 (lei anterior), que vedava a utilização de crédito na aquisição de gasolinas e óleo diesel.

Ocorrendo esta revogação, surgiria o direito ao crédito nas aquisições de Gasolina A, Óleo Diesel e Álcool Etílico Anidro Combustível, como de resto para todos os produtos submetidos ao regime monofásico de tributação da Cofins, adquiridos pelos comerciantes atacadistas e varejistas, como é o seu caso.

Vejamos o que reza o referido art. 17 da Lei nº 11.033/04:

**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.

Literalmente, **este dispositivo apenas garante a manutenção dos créditos vinculados às operações com vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência do PIS.**

Entretanto, o referido dispositivo não regula toda a matéria relativa a créditos de PIS e muito menos assegura que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência de PIS geram direito a crédito, para todos os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda nestas condições.

...

O álcool etílico anidro e consequentemente a gasolina A não são considerados insumos pela legislação tributária. **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 o PIS incidente sobre a receita bruta auferida por distribuidores decorrentes 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.**

Assim, por lógica, tendo em vista que a distribuidora não podia vender o álcool etílico anidro separado da gasolina A, esta também não deveria ser tratada como um insumo, mas sim um produto.

...

Reforçando este posicionamento e também tratando das mudanças legislativas ocorridas em 2008 a que se refere o Acórdão recorrido, além de retomar – pela sua relevância para a compreensão de todas estas peculiaridades relativas à tributação dos combustíveis, logo no início do Voto já aventadas – transcrevo também trechos da preciosa Solução de Consulta nº 328 – SRRF08/Disit, de 19/12/2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DISTRIBUIDOR DE ÁLCOOL, PARA FINS CARBURANTES. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CRÉDITO.

Até 30 de abril de 2008, as aquisições, por distribuidor, de álcool anidro para adição à gasolina não geravam direito a crédito ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep, por força de vedação expressa contida na alínea “a” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Entre 1º de maio e 30 de setembro de 2008 (**período abarcado pelo presente processo**), as aquisições, por distribuidor, de álcool anidro para adição à gasolina não geravam direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep, por ausência de previsão legal, enquanto vigorou a redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008, ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998; ou por ausência de norma regulamentadora, de acordo com o previsto pelo § 15. deste mesmo artigo, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.

**A partir de 1º de outubro de 2008**, com a produção dos efeitos do art. 7º da Lei nº 11.727, de 2008 e do art. 3º do Decreto nº 6.573, de 2008, **pode o distribuidor que adquire álcool anidro para adição à gasolina de outro distribuidor, descontar créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime não cumulativo**, em relação ao produto adquirido, sendo o valor do crédito determinado por unidade de medida, conforme estabelecido na norma regulamentadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 4º e 5º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º, 3º e 8º; Medida Provisória nº 413, de 2008, arts. 7º, 14, 15 e 19; Lei nº 11.727, de 2008, arts. 7º e 42; Decreto nº 6.573, de 2008; e IN SRF nº 594, de 2005.

(...)

#### **Fundamentos:**

(...)

24. Pretende a consulente ter reconhecido o seu direito de crédito sobre o valor das aquisições de álcool anidro para fins carburantes sob a alegação de que a vedação de aproveitamento de crédito constante dos arts. 3º, inciso I, alínea “a” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplica-se apenas quando de sua aquisição para revenda, hipótese que não se coadunaria com o seu caso concreto uma vez que o álcool anidro por ela adquirido seria na verdade insumo a ser utilizado na industrialização (beneficiamento) da gasolina A para sua transformação na gasolina C.

25. Não é possível prosperar a tese defendida pela interessada dentro da lógica tributária inerente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre os produtos com tributação concentrada. As alíquotas, neste caso, são diferenciadas de acordo com o papel do contribuinte na cadeia de produção e comercialização do produto. Como visto, no caso da gasolina e suas correntes, a tributação ficou concentrada no produtor (refinaria) e importador, aplicando-se ao distribuidor e ao varejista a alíquota zero. Caso viesse a ser acatada a argumentação da consulente, nas vendas de gasolina tipo C, ela não seria distribuidora, mas fabricante do produto, o que remeteria à imposição sobre suas receitas das alíquotas de 5,08% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 23,44% para a Cofins, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998. No entanto, ao contrário, as receitas estão sujeitas à alíquota zero. Em nome da maior clareza, reproduz-se tal dispositivo:

**Art. 4º** As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

**I** – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

26. Desta forma, não cabe a transposição para o regime próprio de tributação da Contribuição para o PIS e da Cofins relativo à gasolina e suas correntes dos conceitos adotados na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativos à industrialização, sob pena de macular toda a sua construção. A adição de álcool anidro à gasolina A feita pela consulente e por todos os demais distribuidores, para obtenção da gasolina C, que é por eles vendida e posteriormente comercializada pelos varejistas (postos de gasolina), não é considerada, neste contexto e para fins de apuração das contribuições, fabricação ou produção de bem ou produto, e, portanto, não permite a caracterização como insumo do álcool anidro a ela agregado. Logo, descabe a aplicação do desconto de crédito de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, porquanto tais dispositivos são relativos a insumos.

27. Em linha com tal interpretação, verifica-se que o legislador teve cuidado de reduzir a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativas ao álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor, conforme art. 42, inciso II, da MP 2158-35, de 2001, c/c §1º do art. 11 da IN SRF nº 594, de 2005.

28. Afastada, assim, a possibilidade de o álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor ser tratado como um insumo, premissa que sustentaria a tese da interessada quanto ao direito de aproveitamento de crédito em relação às suas aquisições do produto, deve ser demonstrado que, à luz da legislação vigente até o advento da Lei nº 11.727, de 2008, havia vedação expressa ao aproveitamento de créditos em relação à aquisição para revenda de álcool para fins carburantes, conforme arts. 3º, inciso I, “a)” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o que afasta prontamente a possibilidade de aplicação do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual, embora estabeleça ser admitido o aproveitamento de créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não tem o condão de sobrepor-se a uma vedação específica prevista na própria legislação de regência. Isto porque a regra geral apenas se aplica no silêncio de regra específica, o que não ocorre no caso em tela.

29. Toda a fundamentação acima exposta veio a ser modificada com a edição da MP nº 413, de 2008, convertida, com alterações, na Lei nº 11.727, de 2008. A referida MP introduziu, mediante seus arts. 14, 15 e 19, inciso III, alíneas “b)” e “c)” (redação dada pela MP nº 425, de 30 de abril de 2008), estabeleceu que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a partir de 1º de maio de 2008, se submetesse ao regime não cumulativo para a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e a da Cofins incidentes sobre as receitas de venda de álcool para fins carburantes, até então submetidas à sistemática cumulativa, por força do disposto no art. 8º, inciso VII, alínea “a)” da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10, inciso, VII, alínea “a)” da Lei nº 10.833, de 2003. Observase, contudo, que a referida MP, em seu art. 10, manteve a vedação de apuração pelo distribuidor de combustíveis de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de álcool para fins carburantes, mesmo para adicioná-lo à gasolina.

30. Posteriormente, a MP nº 413, de 2008, foi convertida na Lei nº 11.727, de 2008, a qual, a par de manter a previsão de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e a Cofins incidentes sobre as receitas de venda de álcool para fins carburantes, trouxe algumas modificações na formatação original de tributação de tais receitas estabelecida pela MP, estabelecendo uma incidência bifásica, em que a exação recai tanto sobre o produtor/importador quanto sobre o distribuidor de álcool. E, no que se refere ao objeto precípuo dessa consulta, por meio das alterações promovidas por seu art. 7º, o art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passou a contemplar a possibilidade de os distribuidores de álcool, inclusive para fins carburantes, descontarem créditos relativos à aquisição do produto de outros distribuidores ...”

Com arrimo nessas considerações, e considerando que o período abarcado nestes autos é anterior a 01/10/2008 (art. 7º da Lei nº 11.727/2008), é de ser provido o recurso especial fazendário, desta forma revigorando o despacho decisório de fls. 84409/84411 em relação ao presente período de apuração (3º trimestre de 2008).

Forte no exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator