



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.902582/2020-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.621 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FEDERAL ENERGIA S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. PRINCÍPIO DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. DIALETICIDADE RECURSAL. MATÉRIAS IMPUGNADAS DE FORMA GENÉRICA. NÃO CONHECIMENTO.

Quando o sujeito passivo, em recurso voluntário, apenas reproduz a impugnação ou apresenta alegações genéricas, sem atacar de forma específica os fundamentos da decisão recorrida, incidem os princípios da impugnação específica e da dialeticidade, impondo-se o não conhecimento do recurso nessas matérias, nos termos do artigo 932, III, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente.

PIS E COFINS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS DIVERSOS. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ÔNUS DA PROVA. MANUTENÇÃO DAS GLOSAS.

A indicação genérica de gastos com manutenção de postos, materiais de uso e consumo, comissões, processamento de dados, serviços de arquitetura, alugueis de veículos e outros como “insumos” não supre o ônus de demonstrar sua essencialidade ou relevância, rubrica a rubrica. Ausente prova individualizada e impugnação específica, mantêm-se as glosas e não se conhece do recurso no ponto, por violação ao princípio da dialeticidade.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS.

A atividade do distribuidor de combustíveis é caracterizada como de revenda de combustíveis, não se tratando de atividade de serviço ou de produção.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO PARA REVENDA POR DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de crédito sobre a aquisição de álcool hidratado para revenda, por distribuidor, nos termos do §13 do artigo 5º da Lei nº 9.718/98.

PIS E COFINS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. APLICAÇÃO DO TEMA 1.093 DO STJ. Na revenda de combustíveis sujeitos ao regime monofásico, é vedado o crédito de PIS e de COFINS sobre despesas de frete na operação de venda suportadas pelo distribuidor, por se tratar de componente do custo de aquisição de bens monofásicos.

PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO AO CRÉDITO.

Inexistindo remissão, para armazenagem, às restrições previstas no artigo 3º, I, b, das referidas leis, é admitido o crédito sobre gastos de armazenagem de combustíveis submetidos ao regime monofásico.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria 3-bens e serviços como insumos e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre armazenagem dos combustíveis, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima que davam provimento aos créditos de aquisição de álcool anidro e biodiesel B-100 e de álcool hidratado para revenda. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.620, de 14 de outubro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10480.902585/2020-54, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

MANIFESTAÇÃO. ARGUMENTOS GENÉRICOS. CONFIRMAÇÃO DAS CONCLUSÕES FISCAIS.

Na presença de uma manifestação genérica, sem apresentação de argumentos específicos, é de se confirmar as conclusões fiscais, mormente quando essas encontram-se fundamentadas em procedimento fiscal e com argumentos e documentações robustos.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

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 (PIS e Cofins) com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORES DE ÁLCOOL CARBURANTE. CRÉDITOS

## NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE

A Medida provisória nº 613, de 2013, convertida na Lei nº 12.859, de 2013, através de seu art. 4º (com produção de efeitos a partir de 8 de maio de 2013), alterou o § 13 da Lei nº 9.718, de 1998, para excluir os distribuidores de álcool, os quais passaram a não mais poder apurar crédito da contribuição (PIS e Cofins) quando da aquisição de álcool para revenda.

## FRETES E ARMAZENAGEM DE PRODUTOS. CREDITAMENTO.

O direito de aproveitamento do crédito decorrente de gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, está condicionado ao principal, ou seja, os produtos que armazena ou transporta devem garantir direito ao creditamento.

Irresignada, em partes, com a decisão *a quo*, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário reiterando os argumentos apresentados em sede de impugnação sobre os seguintes temas, em síntese:

- A) Da aquisição de etanol e biodiesel adquiridos como insumos;
- B) Do direito ao crédito nas aquisições de etanol hidratado combustível (ehc);
- C) Dos bens adquiridos e serviços utilizados como insumos;
- D) Do frete e armazenagem para efeitos do direito a crédito da contribuição do pis e da cofins nas operações de venda;

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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao conhecimento e ao mérito, ressalvado quanto aos créditos sobre aquisição de álcool anidro e biodiesel como insumos, bem como quanto aos créditos de álcool hidratado para revenda, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

## DO CONHECIMENTO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

## MÉRITO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da unidade a quo que julgou parcialmente procedente a impugnação. Conforme o Relatório Fiscal, os lançamentos tributários foram constituídos em razão de: (i) desconto de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) em desacordo com a legislação de regência, nos períodos de 07/2017 a 12/2018; e (ii) insuficiência de recolhimento das contribuições (PIS e COFINS), nos períodos de 01/2017 a 12/2018. Em síntese, no procedimento fiscal instaurado para analisar os pedidos de ressarcimento referentes aos períodos de apuração de 01/2017 a 12/2018, concluiu-se que, em vez de créditos a ressarcir, há contribuições a pagar (PIS e COFINS) em todos os períodos fiscalizados, em razão de infrações à legislação tributária tanto na apuração dos créditos da não cumulatividade quanto na determinação das receitas tributáveis.

Conforme detalhado no relatório, a Recorrente, no recurso sob análise, reitera seus argumentos exclusivamente quanto aos seguintes temas: (1) da aquisição de etanol e biodiesel como insumos; (2) do direito ao crédito nas aquisições de etanol hidratado combustível (EHC); (3) dos bens adquiridos e serviços utilizados como insumos; e (4) do frete e da armazenagem para efeitos do direito ao crédito de PIS e COFINS nas operações de venda.

Passo, pois, ao exame tópico por tópico.

### **Dos bens adquiridos e serviços utilizados como insumos:**

A DRJ firmou que o creditamento de PIS e COFINS por “insumos” circunscreve-se às hipóteses de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens, art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, assentando, à luz do Parecer Normativo COSIT, RFB, nº 05, de 2018, a inaplicabilidade do conceito de insumo às atividades de mera revenda. A Recorrente, por sua vez, sustenta a possibilidade de crédito com fundamento direto no art. 3º, II, das Leis de regência, invoca o próprio Parecer COSIT nº 05, de 2018, na parte em que reconhece itens legalmente qualificados como insumos, e o precedente vinculante do STJ, REsp nº 1.221.170, PR, Tema 779, que consagrou os critérios de essencialidade e relevância e afastou restrições infralegais ao regime da não cumulatividade.

Antes do exame material das rubricas, impõe-se o enfrentamento da dialeticidade recursal, tal como adequadamente registrado pela DRJ, a Recorrente deixou de impugnar, ou o fez de modo genérico, as seguintes matérias, 3.1.4, armazenagem e frete na venda, fretes de lacres, uso e consumo e transferências entre

estabelecimentos, 3.1.5, energia elétrica e térmica e serviços correlatos, 3.1.6, aluguéis de prédios e serviço de arquitetura, 3.1.8, depreciação de máquinas e equipamentos, MI, 3.1.9, amortização e depreciação de edificações e benfeitorias, 3.2, 3.2.1 e 3.2.2, operações de importação e depreciação de ativo importado. Também permaneceu silente quanto às receitas não oferecidas à tributação, vendas de fardamento, aluguéis, outras receitas operacionais e receitas financeiras.

Portanto, tais matérias não foram apreciadas pela DRJ e também não integram o recurso voluntário, nem esta análise, por força de preclusão.

Sobre as rubricas relativas a *manutenção de postos de combustíveis, uso e consumo na atividade empresarial, comissões sobre vendas, armazenamento de combustíveis, manutenção de postos, processamento de dados, serviços de arquitetura, aluguel de veículos, entre outras*, expressamente citadas em sede de impugnação e repisada no recurso voluntário, verifica-se que a Recorrente novamente se limita a alegações genéricas, em afronta ao princípio da impugnação específica, dialeticidade, não oferecendo elementos concretos que permitam ao julgador enfrentar o mérito, rubrica a rubrica.

À míngua de ataque pontual aos fundamentos da decisão recorrida, incide o óbice do art. 932, III, do CPC, impondo-se o não conhecimento do recurso no ponto, conforme orientação deste Conselho:

**Número do processo:** 19679.720502/2019-24

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

**Câmara:** Terceira Câmara

**Seção:** Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:** Tue May 14 00:00:00 UTC 2024

**Data da publicação:** Mon Jun 24 00:00:00 UTC 2024

**EMENTA:** Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

PRINCÍPIO DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE.  
FUNDAMENTO PARA NÃO CONHECIMENTO.

Pelo Princípio da Impugnação Específica e pelo Princípio da Dialeticidade, o Recorrente deve apresentar os argumentos para se contrapor à decisão recorrida, bem como contestar especificamente cada ponto com o qual tenha discordância, sendo vedada a simples reiteração do mesmo argumento já analisado em 1ª instância ou negativas genéricas. Nos termos do art. 932, inciso III, do Código de Processo Civil, o julgador não deve conhecer de recurso que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida.

De todo modo, *ad argumentandum tantum*, ainda que superado o óbice de conhecimento, a própria DRJ registrou que as despesas invocadas, materiais de uso e consumo, comissões sobre vendas, processamento de dados, despesas

condominiais, serviços de arquitetura e serviços diversos não especificados, não se qualificam como insumos nem mesmo para empresas industriais ou prestadoras de serviços, à luz do Parecer Normativo COSIT, RFB, nº 05, de 2018. Some-se que a natureza híbrida reconhecida no item antecedente limita-se à etapa de mistura e adição para obtenção de gasolina “C” e diesel “B”, não se estendendo automaticamente a todas as atividades comerciais da Recorrente, o que reforça a necessidade de demonstração, rubrica a rubrica, de essencialidade e relevância, ônus não satisfeito.

Por essas razões, voto pelo não conhecimento do recurso neste tópico, por violação ao princípio da dialeticidade, e, subsidiariamente, pela manutenção das glosas e ajustes efetuados.

**Do frete e armazenagem para efeitos do direito a crédito da contribuição do PIS E DA COFINS nas operações de venda;**

A DRJ afirma que somente houve insurgência explícita em relação às seguintes glosas: item 3.1.3 – Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo, armazenagens de gasolina A, álcool etanol anidro, álcool etanol hidratado, biodiesel B100, óleo diesel “A” S500 e óleo diesel “A” S10”; e item 3.1.4 – Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, armazenagens de combustíveis carburantes e fretes nas aquisições e vendas de combustíveis carburantes.

A DRJ manteve as glosas post que, segundo a decisão à quo, a Recorrente é mera comerciante, não industrializa nem presta serviços.

Transcrevo, por oportuno, a *ratio decidendi* da DRJ sobre o ponto:

2.3 Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda

Em relação a essa rubrica, consoante o exposto acima somente houve insurgência explícita em relação às seguintes glosas: item 3.1.3 – Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo, armazenagens de gasolina A, álcool etanol anidro, álcool etanol hidratado, biodiesel B100, óleo diesel “A” S500 e óleo diesel “A” S10”; e item 3.1.4 – Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, armazenagens de combustíveis carburantes e fretes nas aquisições e vendas de combustíveis carburantes. A interessada argumenta, em síntese, que a vedação de crédito que consta do inciso I, art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, refere-se especificamente à revenda de mercadorias e produtos e que o direito ao crédito, para as despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, está garantido no inciso IX, art. 3º de citadas leis, ou seja, sustenta que o direito ao crédito sobre fretes e armazenagem é totalmente desvinculado do produto principal. Diz que não existe no ordenamento jurídico qualquer vedação a referido crédito e que ele se assemelha ao crédito de energia elétrica. Ademais, menciona acórdãos do CARF que corroboram a sua tese.

Sem razão, novamente, a interessada.

O direito ao crédito, relativamente às despesas de armazenagem e frete nas operações

de venda, encontra-se previsto no inciso IX, art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, conforme reprodução abaixo.

*“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.”*

Pela leitura do dispositivo acima pode se observar que o direito ao crédito (ora tratado) está obrigatoriamente vinculado para os casos tratados nos incisos I e II do mesmo art. 3º, ou seja, o direito ao crédito para as despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas somente ocorre em relação aos “Bens Adquiridos para Revenda” e aos “Bens e Serviços Utilizados como Insumo” e nas condições estabelecidas nos incisos I e II do art. 3º, respectivamente.

Para o caso da contribuinte, como já visto anteriormente, não existe a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, posto que se trata de empresa comercial que não industrializa, não produz e, também, não presta serviços, restando analisar, tão somente, a possibilidade de crédito para a hipótese de revenda de mercadorias (inciso I, art. 3º).

E neste caso, observa-se que, também, não existe o direito ao crédito.

Isto porque o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, trata, como dito, do crédito obtido a partir da aquisição de mercadorias para revenda. No entanto, o dispositivo em questão expressamente exclui da possibilidade de créditos as mercadorias e produtos referidos “nos § 1º e 1º-A do art. 2º”, entre os quais se encontram os combustíveis aqui abordados. Ou seja: para o caso da gasolina e do óleo diesel, porque se tratam de revenda de produtos sujeitos à incidência concentrada das contribuições sociais para os quais existe proibição legal de direito ao crédito (Art. 2º, §§ 1º e 1º-A, combinado com o art. 3º, inciso I, alínea b, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003); e para o caso do álcool, porque após a edição da MP nº 613/2013 (convertida na Lei nº 12.859/2013) as aquisições de referido produto restaram sujeitas às previsões do citado art. 3º, inciso I, alínea “b”, fazendo com que o álcool carburante passasse a estar sujeito à incidência concentrada das contribuições sociais, o que torna o direito ao crédito proibido.

Nesse sentido a Solução de Consulta Cosit nº 99.079, de 2017, que dispôs que o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (bem como da Lei nº 10.637, de 2003), que trata do crédito obtido com custo de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, não é aplicável aos revendedores de combustíveis, porquanto tal previsão normativa apenas se aperfeiçoa “nos casos dos incisos I e II”. Note-se que mencionada solução de consulta é vinculante no âmbito da RFB, consoante o disposto nos art. 9º e 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

Corroboram esse entendimento as Soluções de Consulta Cosit n.º 119, de 19, de maio de 2015, n.º 265, de 24 de setembro de 2019, e a Solução de Divergência Cosit n.º 2, de 13 de janeiro de 2017.

Em sua defesa, a Recorrente argumenta, em síntese, que efetivamente tem direito a adquirir créditos de PIS e COFINS, advindos da aquisição de álcool anidro e biodiesel, uma vez que trata-se de insumos e a legislação é extremamente clara quanto ao creditamento de bens e serviços adquiridos como insumo. E, que, mesmo que se considerássemos que existe vedação em relação à aquisição de álcool anidro e biodiesel, o que admite-se apenas por amor ao argumento - a proibição seria apenas em relação a sua aquisição, não atingindo o seu frete e armazenagem.

Pois bem.

Quanto às despesas de frete nas operações de venda de combustíveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica), impõe-se observar a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.093 dos recursos repetitivos, segundo a qual é vedada a constituição de créditos de PIS e de COFINS sobre componentes do custo de aquisição, tal como definido no artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, relativamente a bens submetidos à incidência monofásica (artigo 3º, inciso I, alínea b, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Nessa linha, o frete na operação de venda, quando vinculado à circulação de mercadorias monofásicas, não pode gerar crédito na sistemática não cumulativa. Por essa razão, mantenho as glosas dos créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de frete nas operações de venda de combustíveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica).

Diversa, contudo, é a solução quanto às despesas de armazenagem de combustíveis. O artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevê, expressamente, o direito ao crédito sobre “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”. A vedação prevista no artigo 3º, inciso I, alínea b, das mesmas leis, ao remeter aos §§ 1º e 1º-A do artigo 2º, refere-se às mercadorias e produtos adquiridos para revenda (bem principal), não havendo, contudo, norma legal que estenda, de modo expresso, essa restrição às despesas de armazenagem.

A leitura sistemática dos dispositivos conduz à conclusão de que, na hipótese de distribuidores de combustíveis, as despesas de armazenagem de gasolina e óleo diesel submetidos ao regime monofásico podem gerar créditos de PIS e de COFINS, na forma do artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por inexistir, para tal despesa, remissão expressa às limitações aplicáveis aos bens para revenda.

Este também é o entendimento sufragado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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).

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3ª Turma, Acórdão nº 9303-015.967, sessão de 12/09/2024, Processo nº 10469.905326/2009-28.

Assim, em coerência com a jurisprudência administrativa e com a interpretação estrita das hipóteses de vedação ao crédito, entendo que assiste razão à Recorrente tão somente quanto às despesas de armazenagem de combustíveis, devendo ser revertidas as glosas nessa específica rubrica, mantidas, entretanto, as glosas relativas aos fretes nas operações de venda com produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica).

Portanto, dou parcial provimento ao recurso no presente tópico, para restabelecer os créditos de PIS e de COFINS relativos às despesas de armazenagem de combustíveis e manter as glosas dos créditos referentes às despesas de frete nas operações de venda de produtos submetidos ao regime monofásico.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário, não o conhecendo quanto às matérias “*3-bens e serviços como insumos*”, impugnadas genericamente, por afronta aos princípios da impugnação específica e da dialeticidade, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para:

- (i) restabelecer os créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de armazenagem de combustíveis, na forma do art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

- (ii) manter as glosas dos créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de frete nas operações de venda de combustíveis submetidos à tributação monofásica, em conformidade com o Tema 1.093 do STJ.

Quanto aos créditos sobre aquisição de álcool anidro e biodiesel como insumos, bem como quanto aos créditos de álcool hidratado para revenda, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as devidas vênias, dirirjo da ilustre relatora quanto à possibilidade de creditamento nas aquisições de etanol e biodiesel adquiridos como insumos e nas aquisições de etanol hidratado combustível para revenda.

### **Aquisições de etanol anidro e biodiesel**

A lide repousa sobre definir a atividade da recorrente, se de comercialização ou se de produção.

A situação refere-se à mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e à mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B”.

Sobre a atividade de distribuição, a Resolução nº 40/2013 da ANP estipula em seu art. 2º:

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

I - gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha, isento de componentes oxigenados; II - gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina A e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor.

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

.....

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

.....

VIII – Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores. (Grifou-se) Já a Resolução ANP nº 58/2014 define:

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

.....

III - Combustíveis líquidos - gasolina automotiva A ou C, óleo diesel A ou B, óleo diesel marítimo A ou B, óleo combustível, óleo combustível marítimo, querosene

iluminante, óleo combustível para turbina elétrica (OCTE), etanol combustível, biodiesel (B100) ou óleo diesel BX e outros combustíveis líquidos especificados ou autorizados pela ANP, exceto combustíveis de aviação  
.....

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

XVII - Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica; XVIII - Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados;

A ANP isolou a cadeia de comercialização e a tributação seguiu a sua normatização ao estipular alíquotas distintas para a venda de gasolinas por produtores e distribuidores.

A legislação definiu a tributação para produtores em alíquotas concentradas, reduzindo a zero nos distribuidores e varejistas, conforme exposto no Acórdão nº 9303-012.771, cujos fundamentos, em parte, adoto e transcrevo abaixo:

“No mérito, esta questão já foi enfrentada por esta Turma, conforme Acórdão nº 9303-010.327 de 17 de junho de 2020, de minha relatoria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

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, o que, por si só, já tira qualquer suporte da alegação da recorrente. Vejamos o teor do então vigente inciso II do art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

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, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, em julgamento presidido pelo também ilustre Dr. Andrada Márcio Canuto Natal:

[...]

O álcool etílico anidro e conseqüentemente 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.

A seguir transcreve-se o inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, vigente à época ...”

Reforçando este posicionamento e 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:

[...]

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.”

A análise sistemática da legislação denota que a tributação seguiu as definições da ANP, concentrando a tributação de derivados de petróleo nos produtores e importadores, conforme os artigos 4º da Lei nº 9.718/98 e 42 da Mp 2158-35/2001:

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)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)

Assim, não se desconhece que a mistura de álcool anidro e gasolina A resultam em gasolina C e que este processo poderia ser considerado como produção. Contudo, a legislação aplicou as alíquotas concentradas, considerando que os distribuidores não seriam produtores, reduzindo a zero a incidência sobre a venda de gasolinas por distribuidores. Trata-se de verdadeira ficção jurídica.

Segundo Maria Rita Ferragut,

“De acordo com José Perez de Ayala, a ficção jurídica constitui-se na valoração contida num preceito legal, em virtude do qual se atribuem a determinados supostos fáticos, certos efeitos jurídicos, violentando ou ignorando a natureza real das coisas. É uma técnica que permite ao legislador atribuir efeitos jurídicos que, na ausência de ficção, não seriam possíveis a certos fatos ou realidades sociais. No entanto, não encerra mentira alguma, nem oculta a verdade real; apenas cria uma verdade jurídica distinta da real.

As ficções jurídicas são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Alteram a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde, e produzem efeitos jurídicos, prescindindo da existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos.”

A legislação tributária resolveu estabelecer uma ficção jurídica ao reduzir a tributação da gasolina a zero e do álcool adicionado à mistura, como se revendesse o álcool anidro.

A caracterização da ficção fica evidente diante da redução a zero prevista no art. 5º, §1º, inciso I:

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

[...]

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

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.063, de 2021) (Produção de efeitos)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 14.292, de 2022)

A revogação da redução a zero deixou mais evidente a ficção, ao estabelecer a tributação do álcool anidro adicionado à gasolina, nos termos do §4º do art. 5º da Lei 9718/98, com redação dada pela Lei 14.292/2022:

§ 4º-C Na hipótese de venda de gasolina pelo distribuidor, em relação ao percentual de álcool anidro a ela adicionado, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ocorrerá, conforme o caso, pela aplicação das alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 14.292, de 2022)

I - no inciso I do caput deste artigo; ou (Incluído pela Lei nº 14.292, de 2022)

II - no inciso I do § 4º, observado o disposto no § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.292, de 2022)

Deflui-se, portanto, que ao incidir alíquota zero ou positiva sobre o álcool anidro adicionado à mistura, a legislação estabeleceu a ficção jurídica quanto à atividade de revenda de álcool anidro pelo distribuidor.

A situação é similar para o biodiesel adicionado ao óleo diesel. O artigo 4º da Lei nº 9.718/98 dispõe:

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) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)  
Produção de efeitos

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;

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

A legislação estabeleceu a tributação concentrada para os produtores e importadores, ao passo que reduziu a zero, a venda pelos distribuidores:

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: (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

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

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

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

De modo similar, a Lei nº 11.116/2005 estabeleceu alíquotas concentradas para o Biodiesel, uma única vez no produtor e importador:

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidirão, uma única vez, sobre a receita bruta auferida, pelo produtor ou importador, com a venda de biodiesel, às alíquotas de 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente. (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

No caso, a recorrente é uma distribuidora e vende com sujeição a zero ou não incidência, por se tratar de uma revenda considerada.

Contudo, a recorrente efetivamente pleiteia que seja considerada produtora para fins de creditamento de insumos, mas que seja considerada revendedora ao tributar a saída da venda de gasolina e óleo diesel, o que se revela incompatível com o desenho tributário do setor.

Deflui-se que a atividade da recorrente deve ser considerada como de comercialização de gasolina e óleo diesel. Assim, não há que se falar em creditamento de insumos, nem de bens para revenda, pois a alínea “b” do inciso I do artigo 3º as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 impedem tal creditamento:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

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

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

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

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

§ 1º Excetua-se do disposto no caput 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;

[...]

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida com a venda de etanol, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas, conforme o caso, no art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

#### **Aquisições de álcool etílico hidratado para revenda**

A recorrente alega que a aquisição de álcool hidratado gera crédito da não-cumulatividade, sustentando que o referido decorre da própria sistemática não-cumulativa disposta no artigo 195, §12 da Constituição Federal.

Contudo, a alteração promovida no §13 do artigo 5º se trata de silêncio eloquente. Vejamos.

O §13 mencionado possui a seguinte evolução histórica:

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Medida Provisória nº 613, de 2013)

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)

Está claro que a retirada do “distribuidor” não significa uma omissão ou descuido, mas intenção de vedar o crédito pelo distribuidor.

Por outro lado, os incisos I dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõem que:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

O§1º-A se refere ao álcool para fins carburantes:

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

Assim, a vedação de creditamento da não-cumulatividade disposta na alínea “b” do inciso I do artigo 3º apenas remete ao produto referido nos §§1º e 1º-A. Quando a legislação quis afastar esta vedação, o fez de forma expressa, como no §16 do artigo 5º da Lei nº 9.718/98:

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

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 14-A deste artigo, não se aplica às aquisições de que tratam os §§ 13 e 13-A deste artigo o disposto na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea “b” do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 14.292, de 2022)

Por fim, a recorrente alega a aplicação do art. 17 da Lei 11.033/2004. Todavia, a interpretação do artigo 17 já está pacificada pelo STJ, no tema 1093, no julgamento do REsp 1.894.741/RS, com acórdão publicado 04/05/2022 com trânsito em julgado em 14/12/2023, com a seguinte ementa:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:

Súmula Vinculante n. 58/STF: "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade"; Repercussão Geral Tema n. 844: "O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero".

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

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

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020; REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

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

REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

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

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

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

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

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

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

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

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

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

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

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

11. Recurso especial não provido.

Depreende-se que o artigo 17 não representou nova hipótese de creditamento, mas apenas o direito à manutenção de créditos, não vedados pelas normas de regência, como as do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e do artigo 15 da Lei nº 10.865/04.

Destarte, a glosa de crédito na aquisição de álcool hidratada para revenda deve ser mantida.

Diante do exposto, voto para negar provimento aos créditos sobre aquisição de álcool anidro e biodiesel como insumos, bem como quanto aos créditos de álcool hidratado para revenda.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer da matéria 3-bens e serviços como insumos e, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre armazenagem dos combustíveis.

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

ACÓRDÃO 3301-014.621 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10480.902582/2020-11

DOCUMENTO VALIDADO