



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.901088/2012-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.168 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2021
Recorrente HORA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, José Adão Vitorino de Moraes, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

Relatório

Trata-se de Despacho Decisório, que indeferiu o pedido de ressarcimento de PIS/PASEP Não cumulativo - Mercado Interno, do 1º trimestre 2007, em razão de glosas realizadas pela ação fiscal.

No Relatório de Diligência Fiscal, as glosas foram assim detalhadas:

a) no período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, a venda de álcool anidro não poderia gerar crédito da contribuição (art. 3º, I, “a”, combinado com o art. 1º, § 3º, IV, todos da Lei nº 10.833, de 2003), pois figurava no regime cumulativo de apuração (art. 8º, VII, “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10, VII, “a”, da Lei nº 10.833, de 2003, combinados com o art. 3º, § 7º da Lei nº 10.637, de 2002);

b) para o período de outubro de 2008 a setembro de 2009, as receitas decorrentes da venda de álcool anidro e álcool hidratado sujeitavam-se ao regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, mas foi excepcionado da regra geral de aproveitamento de créditos a aquisição de álcool, para revenda, inclusive para fins carburantes (arts. 2º, § 1º-A das Leis nºs 10.637 e 10.833, combinado com os arts. 3º, I, “b”, das mesmas Leis); exceção se fez nas compras do distribuidor de outros distribuidores, fazendo, nesse caso, jus a créditos do PIS e da Cofins nas aquisições de álcool para revenda (alteração trazida pelo art. 5º, §§ 13 e 16, da Lei nº 9.718, de 1998). O crédito relativo às aquisições de outros distribuidores foi reconhecido pela autoridade fiscal.

Cientificado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, em que, em síntese, aduziu o seguinte:

“III - PRELIMINARMENTE: DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DA MERA ALEGAÇÃO INFUNDADA DE QUE NÃO HÁ DIREITO AO CREDITO PLEITEADO PELA RECORRENTE.”: não foram apresentadas as razões para a efetivação da glosa, porém somente a base legal utilizada. Houve cerceamento do direito de defesa, pelo que requer a anulação do despacho decisório.

“A) DA PERÍCIA.”: pleiteia a realização de perícia, para comprovação da legitimidade dos créditos. Indica o perito e os quesitos.

“IV- DO MÉRITO.”

“A) DA AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO COMO INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA “C””: o álcool anidro é insumo para fabricação da gasolina C, pelo que o creditamento de PIS e COFINS é autorizado pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

“B) DO DIREITO DA RECORRENTE DE GERAR CRÉDITO DE PIS E COFINS PELA AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO COMO INSUMO DA GASOLINA “C” - DA APLICAÇÃO DO INC. II. ART.3% DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03.”: a vedação ao crédito prevista na alínea “a” do inc. I do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 se referem à aquisição de bens para revenda, o que não é o caso em tela.

“C) DO FRETE E ARMAZENAGEM PARA EFEITOS DO DIREITO A CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS.”: a vedação à tomada de crédito citado no tópico anterior, se fosse aplicável ao contribuinte, não abrangeria o frete e a armazenagem, cujo creditamento encontra amparo no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

“IV- DAS RECENTES DECISÕES DO CARF: DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITO DE PIS E DE COFINS NÃO-CUMULATIVO.”: o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS é o mesmo do

IRPJ, isto é, despesas usuais e necessárias à atividade empresarial. Neste sentido, cita o Acórdão CARF nº 3202-00,226 de 08/12/10. Dispõe que não devem ser adotados os conceitos de insumos de ICMS e IPI, o que foi reconhecido pelo Acórdão CARF nº 3302-001.780, de 22/08/12.

“VII - DO DESPACHO PROFERIDO POR ESTA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FEIRA DE SANTANA/BA ENTENDENDO PELO DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS DE OUTRO CONTRIBUINTE EM CASO ANALOGO AO DA ORA RECORRENTE.”: *“a Delegacia da Receita Federal em Feira de Santana proferiu despacho de encaminhamento no processo n. 13530.000130/2005-19 (contribuinte: Barbosa Distribuidora Norte de Bebidas Ltda. — CNPJ 03.667.036/0001-65), entendendo que tal contribuinte tem direito ao crédito de PIS e COFINS e determinando o deferimento do Pedido de Ressarcimento, tal qual o caso da ora recorrente.”*

Em 21/05/14, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº 06-47.161 foi assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento ao direito de defesa quando o despacho decisório está apoiado em Relatório Fiscal que detalha os procedimentos realizados para análise do direito creditório, a motivação e a fundamentação da decisão.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO À GASOLINA.

O creditamento pelo distribuidor que adquire álcool anidro para mistura à gasolina somente é possível a partir de outubro de 2008, sendo o valor do crédito determinado por unidade de medida e estabelecido em Decreto.

PEDIDO DE PERÍCIA.

É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de mera aplicação da legislação tributária e não de produção de provas, por não exigir conhecimento técnico específico diferente da análise do direito que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Em 25/06/20, esta turma baixou o processo em diligência, para que fossem juntados aos autos documentos relacionados à fiscalização, como segue (Resolução nº 3301-001.468):

“(. . .)

Trata-se de Despacho Decisório (fl. 52) que indeferiu Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS do 1º trimestre de 2007, do qual reproduzo os principais trechos:

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CPF/CNPJ	NOME/NOME EMPRESARIAL
02.299.845/0001-00	HORA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
08710.55928.231209.1.1.10-7534	1 trimestre de 2007 - 01/01/2007 a 31/03/2007	PIS/PASEP NÃO-CUMUL M INTER	10530-901.088/2012-96

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO
 Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 20.929,57
 Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.
 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.
 Diante do exposto, INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP acima identificado.
 Para informações complementares da análise de crédito, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
 Base Legal: Lei n.º 10.637, de 2002, Lei n.º 10.885, de 2004, art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei n.º 11.118, de 2005.

No “Campo 3 – Fundamentação, decisão e Enquadramento Legal” consta que “informações complementares da análise do crédito” encontrar-se-iam no sítio virtual da RFB.

Sobre tais “informações complementares”, no relatório da decisão de primeira instância, há o seguinte (fl. :

“(. . .)

No Relatório de Diligência Fiscal, obtido no site da Receita Federal, conforme instruções constantes do Despacho Decisório, o indeferimento do crédito, com base em planilha apresentada do período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, deveu-se pelas seguintes razões:

(. . .)

Consta no referido Relatório que os procedimentos fiscais e documentos que subsidiaram o Termo de Verificação Fiscal, executados no MPF – Diligência n.º 05.1.02.00-2102-00129-8, para análise do direito creditório do 1º trimestre de 2007 ao 3º trimestre de 2009, encontram-se acostados no PAF n.º 10530.722106/2012-75.

(. . .)” (g.n.)

Ocorre que não foram juntadas aos autos cópias dos mencionados “Relatório de Diligência Fiscal”, “planilha apresentada do período de janeiro de 2005 a setembro de 2008” e tampouco do PAF n.º 10530.722106/2012-75, onde haveria informações sobre os “procedimentos fiscais” adotados pelo autuante e os “documentos que subsidiaram o Termo de Verificação Fiscal (. . .) para análise do direito creditório do 1º trimestre de 2007 ao 3º trimestre de 2009”.

Isto posto, proponho que o julgamento seja convertido em diligência, para que a unidade de origem junte aos autos cópias dos seguintes documentos: i) Relatório de Diligência Fiscal; ii) planilha do período de janeiro de 2005 a setembro de 2008; e iii) PAF n.º 10530.722106/2012-75.

Em seguida, os autos devem retornar para o CARF para julgamento.”

A diligência foi realizada. Foram juntados os documentos e o Relatório de Diligência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de Despacho Decisório, que indeferiu o pedido de ressarcimento de PIS/PASEP Não cumulativo - Mercado Interno, do 1º trimestre 2007, em razão de glosas realizadas pela ação fiscal, detalhadamente descritas no Relatório de Diligência Fiscal (RDF).

Aprecio os argumentos de defesa sob os títulos e na ordem em que apresentados no recurso voluntário.

“A.2) DA AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO COMO INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA "C"”

“A.3) DO DIREITO DA RECORRENTE DE GERAR CRÉDITO DE PIS E COFINS PELA AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ANIDRO COMO INSUMO DA GASOLINA "C" - DA APLICAÇÃO DO INC. II. ART.3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03.”

Em relação ao período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, a fiscalização glosou créditos calculados sobre compras de álcool anidro, para compor a mistura com a gasolina A, na formulação da gasolina C, tendo como fundamento legal a alínea “a” do inciso I do art. 3º c/c o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/03.

Consignou que a vedação se justificava, em razão de a venda de álcool para fins carburantes estar no regime cumulativo, conforme alínea “a” do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833/03.

E, por fim, citou o § 7º do art. 3º da Lei nº 10.637/02, que dispõe que, caso haja receitas tributadas por ambos os regimes, calcular-se-á créditos somente sobre custos, despesas e encargos vinculados às receitas sob a não cumulatividade.

A recorrente apresentou os seguintes argumentos:

- a) “No desenvolvimento de sua atividade empresarial, para distribuição de gasolina "C", a Recorrente adquire das Usinas álcool anidro utilizado como insumo na produção da Gasolina "C", a qual é obtida através do processo físico-químico de mistura, gradação e fusão de álcool anidro à Gasolina "A", adquirida diretamente da Petrobrás e vedada sua comercialização sem o dito processo de beneficiamento.”
- b) “Desta feita, para que a Gasolina "C" seja produzida é necessário passar por um processo de industrialização (beneficiamento), no qual há processo físico-químico de fusão do álcool anidro, na proporção determinada pela legislação vigente, à gasolina "A". Assim, como o próprio conceito enuncia a Gasolina "C" é constituída de álcool anidro e gasolina “A”.
- c) Desenvolve processo industrial, nos termos do conceito de industrialização do art. 4º do Decreto nº 7.212/10. Assim, o creditamento deve ser analisado à luz do conceito de insumo do art. 3º da Lei nº 10.833/03.
- d) Mesmo aplicando-se o conceito mais restritivo de insumos previsto nas IN SRF nº 247/02 e 404/04, não há como não considerar como insumo o álcool anidro, pois, uma vez misturado na gasolina, perde todas as suas características físicas e químicas.

- e) Anexa parecer do Professor Heleno Tavares Souza (doc. 02 do recurso voluntário).
- f) A base legal adotada para glosa aplica-se a bens para revenda (alínea “a” do inciso I do art. 3º c/c o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/03) e o caso é de bem adquirido para aplicação em processo fabril. Anexa laudo técnico (doc. 03), atestando que a gasolina C é resultante da mistura da gasolina A com o álcool anidro.
- g) O art. 26 c/c o 1º da IN SRF nº 594/05 permite o aproveitamento de créditos sobre bens e serviços para fabricação de gasolina.
- h) Os DACON de 2004 e 2005 admitem créditos sobre insumos para produção de bens destinados à venda, não havendo, inclusive, restrições a empresas não industriais.
- i) A DRJ interpreta de forma incorreta o inciso II do art. 42 da MP nº 2.158-35/01, no sentido de que a intenção do legislador seria a de não permitir o crédito, considerando a gasolina C como dois produtos separados, quais sejam, álcool anidro e gasolina A. Contudo, o combustível é aquele pronto para o consumo, isto é, a gasolina C.
- j) Ao discorrer sobre o histórico da legislação aplicável, destacou o seguinte:

“(. . .)

No que tange à aquisição do álcool anidro para produção da Gasolina, as leis anteriores à Lei n.º 11.727/2008 não previam a proibição de apuração de créditos dessa operação. Na verdade, se limitaram a vedar expressamente **apenas** o creditamento **pela revenda** de álcool para fins carburantes, sem qualquer vedação a questão de sua aquisição para uso como matéria-prima.

4.20. Só a partir do advento da MP 413 foi que houve expressa manifestação quanto a questão do álcool anidro para produção de gasolina “C”, sendo criado a vedação de apuração, pelo distribuidor, de créditos de PIS e Cofins decorrentes da aquisição de álcool para fins carburantes, mesmo para adicioná-lo à gasolina.

Art.10. É vedada ao distribuidor de combustíveis a apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de álcool para fins carburantes, mesmo que para adicioná-lo à gasolina.

4.21. Percebe-se, então, que o legislador optou por expressamente vedar a apuração dos créditos com o álcool anidro nesse caso, demonstrando que anteriormente não havia vedação. Caso já fosse vetada a apuração dos créditos, encaixando-se nas previsões anteriores, como pretende o Fisco, o legislador não teria por que ter optado por fazer a previsão expressamente na MP.

4.22. O legislador, portanto, nas normas anteriores à MP 413 não tinha a intenção de proibir o creditamento em relação à aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, mantendo-se silente. Só com a dita MP é que a vedação passou a existir, no entanto, não foi mantida na conversão a Lei 11.727/2008, que expurgou do seu texto o art. 10, da MP 413 que prevê a referida proibição. Mais uma vez mostrando a intenção do legislador em manter de fora da legislação de regência qualquer proibição ao creditamento em questão.

4.23. Conclui-se, portanto, da análise legislativa que o único momento em que estava proibida a apuração de crédito pela aquisição de álcool anidro para produção da Gasolina “C” foi quando da edição da MP 413, sendo permitido o seu creditamento a

partir do advento da Lei nº 10.865, de 2004, que alterou as Leis 10.637/02 e 10.833/03, no sentido de inserir no regime da não-cumulatividade os combustíveis, com exceção do álcool para fins carburante para revenda.

(. . .)”

- k) Em suma, não há qualquer vedação à tomada do crédito, porém autorização expressa para o seu aproveitamento.

Não assiste razão à recorrente.

Adoto como minha razão de decidir (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99) o trecho correspondente do voto condutor da decisão recorrida, da lavra do i. julgador Heldon José Lobo Teixeira, que enfrentou todos os argumentos de defesa apresentados:

“(. . .)

A questão controvertida, portanto, centra-se na possibilidade do creditamento das contribuições ao PIS e à Cofins sobre a aquisição de álcool anidro utilizado na composição da gasolina “C”. Segundo a Cláusula Quinta do Contrato Social, o objeto social da contribuinte é o comércio atacadista de distribuição de combustíveis líquidos derivados de petróleo, álcool combustível, aditivos e óleo lubrificante, bem como sua importação. Para uma análise adequada do litígio, é importante determinar, ainda que de forma sucinta, a forma de tributação incidente sobre essa atividade econômica, mais especificamente em relação ao álcool anidro, objeto da divergência.

Pois bem, até o advento da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituíram a sistemática da não-cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, respectivamente, as receitas decorrentes das vendas de álcool para fins carburantes (e também das vendas de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo – GLP) mantiveram-se no regime da cumulatividade, sujeitando-se ao disposto nos arts. 2º (produtores – usinas), 5º e 6º (distribuidores) da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.990, de 2000.

Contudo, com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em seus arts. 21 e 37, houve alteração nos dispositivos das Leis nºs 10.637 e 10.833, retirando a proibição de creditamento em relação aos produtos elencados no inciso IV do § 3º do art. 1º daquelas Leis, restringindo a vedação exclusivamente para as operações de **“venda de álcool para fins carburantes”**, que continuaram no regime da **cumulatividade** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem o conseqüente aproveitamento de créditos.

Por sua vez, a Lei nº 11.727, de 2008 (conversão da MP nº 413, de 2008), fixou novos parâmetros em relação à tributação do álcool, incluindo-o na não-cumulatividade e estabelecendo uma tributação concentrada no distribuidor, concomitante com uma menor tributação no produtor ou importador (redação dada pela Lei nº 11.727 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, que também alterou o art. 3º, I, “b”, das Leis nºs 10.637 e 10.833). As vedações ao direito de crédito permaneceram em relação à aquisição de bens para revenda dos produtos constantes no § 1º do art. 2º das mesmas Leis nºs 10.637 e 10.833 (tributação monofásica) e estendendo a vedação também ao álcool, no § 1º-A desse mesmo art. 2º, que foi acrescentado pela Lei nº 11.727. Entretanto, a mesma Lei nº 11.727, de 2008, ao acrescentar o § 13 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, estabeleceu uma exceção quanto à vedação aos créditos na aquisição de álcool por produtor, importador ou distribuidor de outro produtor, importador ou distribuidor. Para esses casos, a vedação de crédito aos produtos

monofásicos adquiridos para revenda de acordo com o § 16 acrescido ao art. 5º da Lei nº 9.718 e pela também Lei nº 11.727.

Tendo em vista a sistemática adotada para o aproveitamento ou, na maioria das situações, o não aproveitamento do crédito na aquisição de álcool é que a interessada direciona sua argumentação no sentido de que a restrição de creditamento refere-se aos produtos adquiridos para revenda, mas, no seu caso, na qualidade de distribuidora, o álcool anidro não é revendido, mas utilizado como componente na gasolina “C”.

Para análise nessa linha de raciocínio, convém destacar a definição dos elementos da cadeia produtiva da gasolina e suas correntes e do álcool hidratado:

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

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

Gasolina Automotiva Tipo C: É a gasolina comum que se encontra disponível no mercado, sendo comercializada nos postos revendedores e utilizada em geral pelos veículos automotores. A gasolina C é preparada pelas companhias distribuidoras que adicionam álcool etílico anidro à gasolina tipo A, nos termos das normas ditadas pela ANP.

O art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituíram o regime de incidência não cumulativa dessas contribuições, estabelecem a forma de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins:

“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)

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004). (Destacou-se).

Especificamente quanto aos bens e serviços **utilizados como insumos** na produção ou fabricação de bens destinados à venda (inciso II do art. 3º), a que se refere a interessada, há de se observar que o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, define o termo “**insumo**”, para fins de obter o direito ao crédito no sistema da não cumulatividade, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, quando utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

No caso, é evidente que a distribuidora não fabrica ou produz bens, de forma que possa considerar, para efeitos tributários, o álcool anidro e a gasolina “A” como

insumo do produto, a gasolina “C”, destinado à venda. Diferentemente de produzir, a distribuidora apenas realiza a mistura da gasolina “A” com o álcool etílico anidro, para obtenção da gasolina “C”, em atendimento às normas baixadas pela Agência Nacional do Petróleo, que define essa mistura 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: gasolina “C”. Nesse ponto, vale observar que na própria Portaria CNP-DIRAB nº 209, de 11/06/1981, do Presidente do Conselho Nacional do Petróleo, transcrita pela interessada, ao estabelecer o Método de Ensaio para verificação do teor do álcool anidro carburante existente na gasolina automotiva, sempre faz referência à “**mistura de álcool anidro gasolina**” ou “**mistura álcool-gasolina automotivo tipo ‘A’**”, demonstrando tratar-se simplesmente de uma **mistura** e não um novo produto elaborado a partir dos insumos: álcool-gasolina. Portanto, não se cogitando tratar-se de insumo, tanto em relação à gasolina “A” quanto ao álcool anidro carburante, não há que se falar em direito a crédito dos bens assim adquiridos.

Esse é o entendimento que norteia a legislação tributária. Senão veja-se. O inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação anterior ao período do pedido em análise, determinava que seria igual a zero a alíquota da contribuição para o PIS/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.

Além do mais, é sabido que, pela lógica tributária inerente ao PIS/Pasep e à Cofins incidente sobre os produtos com tributação concentrada, as alíquotas 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 tese da interessada de produção da gasolina “C”, considerando a gasolina “A” e o álcool anidro como insumos, a mesma não seria considerada distribuidora, mas fabricante do produto, o que remeteria à imposição sobre suas receitas das alíquotas de 5,08% para o PIS e de 23,44% para a Cofins. No entanto, isso não ocorre, pois as receitas advindas dessas vendas estão sujeitas à alíquota zero.

Portanto, a adição de álcool anidro à gasolina “A” feita pela contribuinte e por todas as demais distribuidoras, para obtenção da gasolina C, que é por elas vendida e posteriormente comercializada pelos varejistas (postos de gasolina) 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.

Por fim, vale lembrar o contido no § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1997, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008, que remeteu ao Poder Executivo a regulamentação da apuração de créditos sobre a aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, resultando na publicação do Decreto nº 6.573, de 19/09/2008, que em seu art. 3º determinou, a partir de outubro de 2008, os valores a serem creditados por metro cúbico de álcool adquirido para ser adicionado à gasolina, admitindo-se o crédito, nesse caso, seja a compra realizada de produtor, seja a compra feita de outro distribuidor:

Art. 3º No caso da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, ficam estabelecidos, respectivamente, em:

I - R\$ 3,21 (três reais e vinte e um centavos) e R\$ 14,79 (quatorze reais e setenta e nove centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e II - R\$ 16,07 (dezesseis reais e sete centavos) e R\$ 73,93 (setenta e três reais e noventa e três centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

Diante do que restou exposto, é de se manter o entendimento dado no Relatório de Diligência Fiscal, que serviu de base para as decisões contidas nos Despachos Decisórios emitidos, em relação aos pedidos de ressarcimentos, cumulados com declarações de compensação, do 1º trimestre de 2005 ao 3º trimestre de 2009, relativamente às contribuições do PIS e da Cofins, nos seguintes termos:

- no período de **janeiro de 2005 a setembro de 2008**, as aquisições, as quais respaldaram o crédito pleiteado pela contribuinte, não eram passíveis de creditamento da contribuição, por expressa vedação legal; e

- no período de **outubro de 2008 a setembro de 2009**, a contribuinte faz jus a créditos do PIS e da Cofins nas aquisições de álcool para revenda, entretanto, apenas das compras provenientes de outros distribuidores, que resulta num crédito de PIS de R\$ 4.633,78 e de Cofins de de R\$ 21.307,14, no 1º trimestre de 2009.

Veja-se que a partir da legislação de regência e com base na planilha apresentada pela contribuinte foi realizada a recomposição dos créditos, a partir de outubro de 2008, período em que seria admitido o seu aproveitamento, considerando como passíveis de creditamento apenas as aquisições realizadas com outro distribuidor, já que a contribuinte também é distribuidora. Dos valores assim obtidos houve a recomposição do Dacon, com o aproveitamento de ofício de valores para o PIS e para a Cofins. Esta recomposição de valores está detalhada nas Tabelas 1 a 3 do Relatório de Diligência Fiscal, bem como nas planilhas retificadas e Dacon reconstituídos, que, consoante consta do referido Relatório, foram acostados ao PAF nº 10530.722106-2012-75.

(...)"

No âmbito do CARF, há diversas decisões neste mesmo sentido, tais como:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é

considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento. (Acórdão nº 9303-010.327, de 17/06/20)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento. (Acórdão nº 3401-008.704, de 28/01/21)

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

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/04/2008

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento. (Acórdão nº 3402-007.717, de 22/09/20)

Em suma, nego provimento aos argumentos.

“B) DO FRETE E ARMAZENAGEM PARA EFEITOS DO DIREITO A CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS.”

Alega que a vedação à tomada de crédito citado no tópico anterior, se fosse aplicável ao contribuinte, não abrangeria o frete e a armazenagem, cujo creditamento encontra amparo no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Cita decisões do CARF, em que o crédito foi admitido, no âmbito de empresas tributadas sob o regime monofásico (Acórdãos nº 9303-006.219, de 24/01/18, e 3402-002.513, de 14/10/14).

Da leitura do relatório de Diligência Fiscal, verifica-se que não houve glosas de créditos sobre despesas com fretes e armazenagem, o que, inclusive, já havia sido apontado pela decisão recorrida.

Assim não conheço dos argumentos.

Conclusão

Conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, nego provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira