



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.901110/2012-06
ACÓRDÃO	3401-013.422 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HORA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL CARBURANTE 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 as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, no que diz respeito ao frete e à armazenagem e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-013.411, de 22 de agosto de 2024, prolatado no julgamento do processo 10530.901104/2012-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Pedrosa Giglio – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Correia Lima Macedo, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Ana Paula Pedrosa Giglio (Presidente-substituta).

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 a Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu o pedido de ressarcimento, relativo à PIS/PASEP Não cumulativo - Mercado Interno, do 4º TRIMESTRE 2005, totalizando R\$ 19.853,68, apresentado por meio do Per/Dcomp nº 10579.31310.231209.1.1.10-2901, pela inexistência do direito ao crédito pleiteado, não homologando, em consequência, as compensações declaradas na Dcomp nº 33038.08350.280510.1.3.10-1089.

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, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

Inconformada, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário requerendo, em síntese:

que seja reconhecida a existência de crédito das Contribuições apurado na aquisição do álcool anidro empregado como insumo na produção da gasolina “C” bem como das despesas com armazenagem e frete dos combustíveis (álcool anidro, gasolina e diesel), e

por consequência, seja integralmente deferido os Pedidos de Ressarcimentos apresentados através de PER/DCOMPs e totalmente homologadas as Declarações de Compensação feitas através das respectivas DCOMPs, e vinculadas ao presente Processo Administrativo.

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:

CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo, no entanto, em relação ao pleito frete e armazenagem não merece ser conhecido, eis, que nada consta sobre a glosa desse pleito no relatório fiscal.

Aos demais pleitos atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido em parte.

MÉRITO

Alega a contribuinte o seu direito ao crédito de PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, derivado da aquisição para fins de revenda de álcool carburante, contudo, não assiste razão a contribuinte.

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 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.

Diante do exposto, não conheço do pleito frete e armazenagem, e na parte conhecida, e no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

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 de parte do Recurso Voluntário, no que diz respeito ao frete e à armazenagem e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Pedrosa Giglio – Presidente Redatora