



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



**Processo nº** 10530.901112/2012-97  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.874 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Recorrente** HORA DISTRIBUIDORA DE PETROLEO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

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, 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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento das glosas de créditos sobre despesas com fretes e armazenagem e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Ricardo Piza di Giovanni (Suplente convocado), que dava provimento ao recurso por entender que o álcool anidro, adicionado à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Gasolina Tipo “C”, tem natureza de insumo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.869, de 22 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 10530.901106/2012-30, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (Suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-010.874 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10530.901112/2012-97

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Despacho Decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento de PIS-PASEP/COFINS, em razão de glosas realizadas pela ação fiscal.

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

(i) Preliminarmente, que o despacho decisório não traz a motivação para o indeferimento e a não homologação pretendida e sequer determinou se as razões são fáticas ou de direito, mencionando apenas que não há direito ao crédito pleiteado, impossibilitando de contestar em defesa, o que configura cerceamento ao direito de defesa.

(ii) Solicita a realização de perícia, indicando seu perito e formulando quesitos para serem respondidos, de forma a comprovar a existência fática da atividade, a hipótese de incidência e o fato gerador do crédito, além da existência quantitativa.

(iii) No mérito, faz um breve histórico da legislação regente das contribuições ao PIS e à Cofins e salienta que no desenvolvimento de sua atividade empresarial, para distribuição da gasolina “C”, 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 a sua comercialização sem o dito processo de beneficiamento. Traz os conceitos técnicos dados pela Agência Nacional de Petróleo ao álcool anidro, a gasolina “A” e a gasolina “C”. Citando o art. 46 do CTN e o Decreto nº 7.212, de 2010, ressalta o conceito de industrialização para que se possa analisar se a adição do álcool anidro à gasolina, realizada por distribuidores, é considerada ou não fabricação ou produção de bem ou produto, concluindo que o álcool anidro é perfeitamente compatível com o conceito de insumo que traz a legislação e doutrina e, portanto, gerador do direito a crédito de PIS e Cofins pela sua aquisição. Argumenta, em seqüência, sobre o direito ao crédito do frete e armazenagem dos combustíveis (álcool anidro, gasolina e diesel), empregados na produção, solicitando para que seja reconhecido. Cita, por fim, Despacho Decisório proferido pela mesma DRF, em processo de outro contribuinte, que deferiu o crédito pleiteado, tal qual o caso aqui analisado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

(...)

**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

Antes de ser formalmente intimada da decisão recorrida, a empresa apresentou Recurso Voluntário, reiterado por meio de petição após a intimação. No recurso, repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

(i) a validade do crédito tomado sobre bens utilizados como insumos (álcool etílico anidro carburante (AEAC) adquirido das usinas produtoras para ser misturado à gasolina "A" para obtenção da gasolina tipo "C";

(ii) a validade do crédito tomado de frete e armazenagem na operação de venda, que se enquadra no conceito de insumo trazido pelo STJ no Resp 1.221.170.

Posteriormente, por meio de Resolução, esta turma baixou o processo em diligência para que fossem juntados aos autos documentos relacionados à fiscalização.

A diligência foi realizada. Foram juntados aos autos os documentos solicitados.

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:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se recurso contra Acórdão de primeira instância que manteve o Despacho Decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento de COFINS Não cumulativa - Mercado Interno, do 2º trimestre 2005, em razão de glosas realizadas pela ação fiscal, detalhadamente descritas no Relatório de Diligência Fiscal.

À seguir, passo a apreciar 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"; e**

**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 tipo "A", na formulação da gasolina tipo "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 tipo “C”.

j) Ao discorrer sobre o histórico da legislação aplicável, destacou o seguinte:

“ (...)

3.19. 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.

3.20. 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.*

3.21. 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.

3.22. 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.

3.23. 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, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, 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 Etilico 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 ditas 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).*

(...)

**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 (grifos nossos).

(...)"

Ainda com relação à legislação incidente sob o direito creditório em litígio, e tendo em vista especialmente o argumento de defesa acerca do

processo produtivo da gasolina tipo “C”, destaco a recente Solução de Consulta COSIT n.º 3, de 1º de março de 2021, que elucidou sobre a configuração do processo produtivo de tal combustível, cuja ementa abaixo colaciono (grifos nossos):

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO. ALÍQUOTAS CONCENTRADAS E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

A mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e a mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B” **não se equiparam à produção de combustíveis**. Dessa forma, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

**Dispositivos Legais:** inciso VII do art. 2º, art. 15 e art. 16 da Resolução ANP n.º 5, de 26 de janeiro de 2012; art. 18 da Resolução ANP n.º 16, de 10 de junho de 2010, incisos I e II do art. 2º e incisos III, IV e VIII do art. 3º da Resolução ANP n.º 40, de 25 de outubro de 2013; incisos I e II do art. 2º e inciso VIII da Resolução ANP n.º 50, de 23 de dezembro de 2013, incisos III, V, XVII e XVIII do art. 2º, art. 21 e inciso III do art. 36 da Resolução ANP n.º 58, de 17 de dezembro de 2014; Decreto n.º 5.059, de 30 de abril de 2004; art. 24 da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008; incisos I e II do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998; incisos I e II do caput e § 5º da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO. ALÍQUOTAS CONCENTRADAS E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

A mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e a mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B” **não se equiparam à produção de combustíveis**. Dessa forma, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com relação às aquisições de combustíveis pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

**Dispositivos Legais:** inciso VII do art. 2º, art. 15 e art. 16 da Resolução ANP n.º 5, de 26 de janeiro de 2012; art. 18 da Resolução ANP n.º 16, de 10 de junho de 2010, incisos I e II do art. 2º e incisos III, IV e VIII do art. 3º da Resolução ANP n.º 40, de 25 de outubro de 2013; incisos I e II do art. 2º e inciso VIII da Resolução ANP n.º 50, de 23 de dezembro de 2013, incisos III, V, XVII e XVIII do art. 2º, art. 21 e inciso III do art. 36 da Resolução ANP n.º 58, de 17 de dezembro de 2014; Decreto n.º 5.059, de 30 de abril de 2004; art. 24 da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008; incisos I e II do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998; incisos I e II do caput e § 5º da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Cabe destacar ainda que, no âmbito deste Conselho, existem diversas decisões neste mesmo sentido, tais como:

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

Ano calendário: 2005

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento. (Acórdão nº 3402-008.425, de 29/04/2021 – Relator: Pedro Sousa Bispo)

**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 28/01/2021 – Relator: Tom Pierre Fernandes da Silva)

**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 DF CARF MF Fl. 2242 Documento nato-digital Fl. 11 do Acórdão n.º 3301-010.168 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo n.º 10530.901088/2012-96 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 17/06/2020 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

**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 22/09/2020 – Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes)

No mérito, toda a análise passa pelo tratamento diferenciado 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, por exemplo, sempre se procurou a concentração no fabricante, tendo em vista a participação preponderante da PETROBRAS no mercado nacional.

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

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

A recorrente 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, neste item, não conheço dos argumentos.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento das glosas de créditos sobre

despesas com fretes e armazenagem e, na parte conhecida, nego provimento ao recurso.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento das glosas de créditos sobre despesas com fretes e armazenagem e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator