



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



**Processo nº** 10950.003270/2008-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.717 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2020  
**Recorrente** ART PETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim, Sabrina Coutinho Barbosa e Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

## Relatório

Trata o presente processo de contestação contra Despacho Decisório que indeferiu pedido de ressarcimento de PIS e COFINS apurada na sistemática não cumulativa, apresentada por meio de formulário papel, por falta de previsão legal. Transcrevo a ementa do referido ato:

PIS/COFINS. A aquisição de álcool anidro não gera créditos passíveis de aproveitamento/ressarcimento, em razão da exclusão, do álcool para fins carburantes, do regime da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e para a COFINS, e por expressa vedação legal (alínea “a”, inciso VII, do art. 10, da Lei n.º 10.833, de 2003 - COFINS; alínea “a”, inciso VII, do art. 8º, da Lei n.º 10.637, de 2002).

Inconformada com a decisão proferida, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando a existência de créditos sobre aquisições de álcool anidro utilizados como insumos na produção de combustível gasolina "c", conforme o disposto no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003. Segundo seu entendimento, a Lei n.º 10.865/2004 restringiu a proibição de creditamento das contribuições recolhidas de forma concentrada (monofásica) exclusivamente para as operações de revenda de álcool hidratado. O seu direito teria sido ratificado pela Lei 11.033/2004, art. 17 e Medida Provisória 413/2008, art. 14.

Por meio do acórdão n.º 06-29.398, de 29 de novembro de 2010, a 3ª Turma da DRJ em Curitiba, por unanimidade de votos, não reconheceu o direito creditório pleiteado, mantendo o indeferimento de restituição. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESTITUIÇÃO CRÉDITOS DE PIS E COFINS. ÁLCOOL ANIDRO - PARA ADICAO A GASOLINA.

Até 30 de setembro de 2008, não havia direito a crédito do PIS e da Cofins, no sistema de não-cumulatividade, para distribuidora de combustíveis sobre aquisição de álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina “A” para obtenção da gasolina “C”.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário repisando os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A questão trazida a julgamento centra-se na possibilidade de crédito do PIS e Cofins, no período de agosto de 2003 a abril de 2008, sobre aquisições de álcool anidro utilizados como insumos na produção de combustível gasolina "c", conforme o disposto no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

A Recorrente alega seu direito à restituição dos créditos sobre aquisições de álcool anidro utilizados como insumos na produção de combustível gasolina "c", conforme o disposto no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003. Segundo seu entendimento, a Lei nº 10.865/2004 restringiu a proibição de creditamento das contribuições recolhidas de forma concentrada (monofásica) exclusivamente para as operações de revenda de álcool hidratado. O seu direito teria sido ratificado pela Lei 11.033/2004, art. 17 e Medida Provisória 413/2008, art. 14.

Inicialmente, passo a transcrição do dispositivo legal da Lei nº10.833/2003 que trata da possibilidade de creditamento em relação às aquisições de bens para revenda:

*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)*

*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; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*[...]*

*§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:*

*[...]*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

O art. 3º, I, da Lei 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar do valor apurado na forma do art. 2º créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, com as seguintes exceções: (a) em relação às mercadorias e produtos referidos no inciso III do §

3º do art. 1º, ou seja, **mercadorias sujeitas à substituição tributária**; e (b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º, ou seja, na aquisição das **mercadorias sujeitas à incidência monofásica**. **O texto legal é expresso na impossibilidade de crédito na aquisição das mercadorias sujeitas à incidência monofásica, inclusive combustíveis adquiridos pela recorrente.**

A recorrente alega que o artigo 17 da Lei 11.033/2004, regulou a situação, permitindo a manutenção dos créditos vinculados às saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Transcrevo o referido dispositivo legal:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

Entendo que tal dispositivo legal não trouxe nenhuma nova regra à apuração das contribuições, mas apenas esclareceu situações porventura controversas, conforme expressamente dispõe a exposição de motivos da MP 206/2004, que originou tal norma. Trata-se apenas da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações com saídas não sujeitas ao pagamento da contribuição. Não se trata de permissão para creditamento de aquisições de produtos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, ou em outras situações excepcionadas (como a monofasia e a substituição tributária), mas permitir a manutenção do crédito das contribuições que efetivamente foram pagas nas aquisições daqueles produtos que se sujeitarão a saídas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Ou seja, os créditos vinculados às vendas **são mantidos, não criados**. Trata-se daqueles créditos já previstos pela norma, com as exclusões impostas, não novas possibilidades de créditos.

Não se trata de restringir o direito ao crédito das contribuições na não-cumulatividade, mas permiti-la apenas naquelas situações determinadas pelo legislador, sem qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Destaca-se que o legislador, ao criar tal sistemática de apuração, já considerou as etapas da cadeia produtiva, as margens estimadas, e a vedação para o crédito nas aquisições. Permitir o creditamento nas situações sujeitas à sistemática monofásica é desvirtuar todo o sistema de apuração das contribuições, permitindo um ganho indevido por parte do sujeito passivo, afrontando a concorrência e outros setores econômicos que não teriam tal possibilidade.

A melhor doutrina não diverge de tal entendimento. Assim leciona o professor André Mendes Moreira, com a clareza que lhe é peculiar:

*"Quando a não-cumulatividade do PIS/COFINS entrou a vigor, os contribuintes sujeitos à monofasia (produtores e importadores) foram mantidos na sistemática cumulativa. Dessa forma, essa categoria e empresas não adquiriu o direito - concedido a todos os que foram sujeitos à não-cumulatividade - de descontar créditos sobre suas aquisições.*

*Entretanto, quando o PIS e a COFINS incidentes na importação foram criados pela Lei nº 10.865/04, a carga tributária sobre todos os contribuintes sujeitos ao regime cumulativo foi majorada. Isso porque as contribuições devidas na importação só geram créditos se a pessoa jurídica estiver sujeita à apuração não-cumulativa do PIS/COFINS.*

*Assim, para que o PIS/COFINS-importação fosse melhor absorvido pelos contribuintes monofásicos (sujeitos até então à cumulatividade), a Lei n.º 10.865/04 revogou o dispositivo que excepcionava a monofasia do regime não-cumulativo. Essa medida resultou na subsunção dos contribuintes monofásicos às regras da não-cumulatividade, desde que apurassem o seu IRPJ pelo lucro real e não se enquadrassem em nenhuma das demais exceções ao novel regime previstas na legislação.*

*Com essa modificação, as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento monofásico do PIS/COFINS foram autorizadas a descontar não somente os créditos previstos no art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, mas também os relativos às contribuições pagas na importação.*

*Por outro lado, os distribuidores, atacadistas e varejistas que adquirirem bens tributados no sistema monofásico - e que têm, portanto, as vendas desses produtos gravadas à alíquota zero do PIS/COFINS - foram proibidos de se creditar do PIS/COFINS monofásico recolhido na etapa anterior.*

*Obviamente, se esses distribuidores, atacadistas ou varejistas auferirem receitas com a venda de produtos sujeitos à apuração regular (não-monofásica) do PIS/COFINS, poderão se creditar normalmente, bastando proporcionalizar suas despesas, consoante reconhece a própria RFB" (A Não-Cumulatividade dos Tributos, 2ª edição revista e ampliada, Editora Noeses, 2012, p. 453/455).*

O pedido de restituição apresentado pela contribuinte, como visto, objetiva a restituição de créditos de PIS e de Cofins, do período de agosto/2003 a abril/2008, sobre álcool anidro, utilizado como insumo na produção da gasolina "C", tendo por fundamento o art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003.

**Destaca-se que a recorrente é revendedora de combustível e não produtora ou fabricante de tais produtos. Por tal razão, revendo minha posição anterior, entendo que o álcool anidro não se enquadra no conceito de insumo previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que expressamente vincula os referidos créditos e o conceito de insumo à prestação de serviços e à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O setor comercial foi contemplado com os créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, conforme disposto no inciso I das referidas leis. Dessa forma, não se aplica os critérios de essencialidade e/ou relevância trazidos pelo REsp 1.221.170.**

Reproduzo excerto do voto condutor do acórdão recorrido que explorou a questão da atividade exercida pela recorrente, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir, com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n.º9.784/99:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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/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.** A seguir transcreve-se o inciso II do artigo 42 da MP n.º 2.158-35, de 2001, vigente à época:

**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:**

**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;**

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, como já se observou, isso não ocorre, pois as receitas por ela auferidas estão sujeitas à alíquota zero.**

Dessa forma, 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.

[...]

Portanto, o aproveitamento de créditos sobre aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, para contribuinte sujeito ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente tem vigência a partir de 01/10/2008, quando entrou em vigor a previsão contida no § 13 do art. 5º da Lei n.º 9.718, de 1998, conforme previsto no inciso IV do art. 41 da Lei n.º 11.727, de 2008. Nesses termos, até 30 de setembro de 2008, a sujeição do álcool anidro à alíquota zero

do PIS e da Cofins estabelecia, de modo concreto, uma “não-tributação” desse produto na operação de venda da distribuidora para o consumidor final ou posto de revenda. O valor dessas contribuições quando da aquisição, pela distribuidora, integrava o custo do produto e não gerava direito a crédito, como pretende a interessada.

Esse entendimento foi confirmado pela 3ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em um recente acórdão, bem como em outras decisões das turmas baixas do CARF:

**Acórdão n.º 9303-010.327, de 17 de junho de 2020**

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 n.º 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 n.º 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

**Acórdão n.º 3201-005.800, de 22 de outubro de 2019**

CRÉDITO DE COFINS. ÁLCOOL ANIDRO PARA FINS CARBURANTES

A aquisição de álcool anidro para fins carburantes e de gasolina A com a intenção de obtenção de gasolina C não gera crédito de COFINS para distribuidora de combustíveis.

**Acórdão n.º 3301-003.050, de 21/07/2016**

CRÉDITO DE PIS. COMPRA DE ÁLCOOL E GASOLINA.

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

passivo. Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário do sujeito

É como voto.

*(assinado com certificado digital)*

Rodrigo Mineiro Fernandes