



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.721577/2021-08</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.636 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL. EXAMES POSTERIORES. NECESSIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO.

As incorreções, omissões ou inexatidões, verificadas em exames posteriores realizados no curso do processo, que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, serão objeto de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEIS. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. FICÇÃO JURÍDICA.

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. INCISO II DO ARTIGO 3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INAPLICABILIDADE ÀS ATIVIDADES COMERCIAIS.

O conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se aplica às atividades comerciais, mas apenas às atividades de produção ou fabricação de bens e de prestação de serviços.

ARMAZENAGEM DE ÁLCOOL ANIDRO PARA SER ADICIONADO À GASOLINA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O álcool anidro armazenado para ser adicionado à gasolina deve ser considerado como mercadoria para revenda e gerar crédito de armazenagem nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Foi afirmado pelo STJ (Tema Repetitivo 1.093), que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária).

Assim, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação concentrada, não podem gerar créditos (EDcl no REsp nº 1.895.255/RS).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de combustível sujeito à tributação concentrada(monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO PARA REVENDA POR DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE.

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

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2. EXCEÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 98 E 99 DO ANEXO DO RICARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 98 e 99 do Anexo do RICARF.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em declarar a nulidade do agravamento resultante do procedimento de saneamento determinado pela DRJ para anular a cobrança de débitos e multa de ofício relativos a 2017 e, por maioria de votos, em dar provimento à armazenagem de álcool anidro, tendo as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima votado pelas conclusões entendendo se tratar de insumos e o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro por entender não haver a atividade de produção. Vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima também quanto aos créditos sobre os fretes de compras e de fretes entre bases de gasolina A, álcool anidro, Diesel A e Biodiesel B-100 e às aquisições de álcool hidratado para revenda. O Conselheiro Vinícius Guimarães votou apenas na matéria “créditos sobre os fretes de compras e de fretes entre bases de gasolina A, álcool anidro, Diesel A e Biodiesel B-100 e às aquisições de álcool hidratado para revenda”, em razão do voto proferido pelo Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior na sessão de 19 de agosto de 2025.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Júnior, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, com apuração das seguintes infrações:

1. Glosa de crédito de armazenagem e frete como insumos por considerar que a atividade de mistura de combustíveis para obtenção de gasolina C e óleo diesel B seria atividade produtiva ao passo que a fiscalização considerou como atividade de revenda de combustíveis e, portanto, inaplicável o conceito de insumo;
2. Glosa de crédito de armazenagem de álcool anidro, por não se enquadrar no conceito de mercadoria;
3. Glosa de crédito de fretes na compra de combustíveis para revenda, na transferência interna de combustíveis e frete na revenda de combustíveis sujeitos à tributação concentrada, por não serem aplicáveis os incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 aos referidos fretes;
4. Glosa de crédito de aquisição de etanol hidratado comum (NCM 22071090), por ausência de base legal;
5. Glosa de créditos extemporâneos relativos a 2014, 2015 e 2016, exceto dezembro/2016;

Em impugnação, a recorrente alegou os seguintes capítulos recursais:

II.1 – Nulidade integral dos autos de infração/vício material – descumprimento da Solução de Consulta Interna Cosit nº 24, de 28 de agosto de 2007 e inconsistências na apuração dos supostos fatos geradores;

III.1 - Improcedência da glosa de créditos de armazenagem e frete (acusação fiscal 01 - demonstrativos a, d e f);

III.1.1 – Legitimidade da apropriação de créditos associados à aquisição de insumos relativos à frete e armazenagem por distribuidores de combustíveis com base no inciso ii do art. 3º das leis nos 10.833/03 e 10.637/02;

III.1.1.1 – Considerações gerais acerca dos créditos de pis e cofins no regime não-cumulativo e a tese definida pelo stj em sede de recurso repetitivo no REsp nº 1.221.170/PR;

III.1.1.2 - Possibilidade de creditamento de pis e cofins no caso concreto - dispêndios com armazenagem e frete (atividade de distribuição de combustíveis);

III.1.1.3 – Ratificação da essencialidade dos dispêndios com frete e armazenagem;

III.1.2 – Legitimidade da apropriação de créditos sobre gastos com frete (demonstrativo d e f) com base no inciso IX do art. 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02;

III.1.2.1 – Legitimidade da apropriação de créditos sobre gastos com frete de compra e frete interno

III.1.2.2 – Legitimidade da apropriação de créditos sobre gastos com frete de venda

III.1.3 – Legitimidade da apropriação de créditos sobre gastos com armazenagem de álcool anidro (demonstrativo a), com base no inciso ix do art. 3º das leis 10.833/03 e lei 10.637/02;

III.2 – Improcedência da glosa de créditos associados à aquisição de álcool hidratado (acusação fiscal 02 – demonstrativo c);

III.2.1 – Esclarecimento inicial – pareceres jurídicos acerca da possibilidade de apropriação de créditos do pis e da cofins na aquisição do álcool hidratado;

III.2.2 – Considerações gerais acerca do princípio da não cumulatividade (artigo 195, § 12 da cf);

III.2.2 (3) – Análise do histórico legislativo relacionado à tributação da cadeia de produção e comercialização do álcool hidratado pelo pis/cofins;

III.2.3 (4) – Possibilidade de apropriação de créditos na aquisição de álcool hidratado após o advento dos decretos nº 9.101/17 e nº 9.112/17;

III.3 – Legitimidade da apropriação de créditos extemporâneos (improcedência da acusação fiscal 03 – demonstrativo e);

III.4 – Necessário restabelecimento dos créditos do pis e da cofins indevidamente glosados.

A DRJ proferiu o Acórdão nº 110-009.529, julgando a impugnação improcedente, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ALCOOL ANIDRO ADICIONADO À GASOLINA TIPO “A” PARA OBTENÇÃO DA GASOLINA TIPO “C”. BIODIESEL ADICIONADO AO ÓLEO DIESEL TIPO “A” PARA OBTENÇÃO DE ÓLEO DIESEL TIPO “B”. DESCONTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As distribuidoras de combustível não se equiparam a produtor quando do processo de mistura de combustíveis, não cabendo a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins com relação às aquisições de combustíveis para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE REVENDA DE MONOFÁSICOS. TOMADA DE CREDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As distribuidoras de combustível não podem se creditar com base em custos de armazenagem e frete em operação de venda/revenda de produtos monofásicos, não cabendo a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins decorrentes desta atividade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

[...]

Ao final, a decisão da DRJ teve o seguinte dispositivo:

#### **“Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de considerar improcedente a Impugnação.

Outrossim, deverá a unidade de origem observar o disposto na Solução de Consulta Interna Cosit nº 24/2007 e também corrigir as inconsistências na identificação dos fatos geradores, conforme os meses nos quais os créditos foram descontados indevidamente.”

Antes de tomar ciência formal da decisão da DRJ, a recorrente protocolou o recurso voluntário, reiterando as razões aduzidas na impugnação.

Por seu turno, dando cumprimento à determinação da DRJ, a Unidade Preparadora elaborou o “Relatório Fiscal – Saneamento” de e-fls. 1798/1803 e Informação Fiscal de e-fls. 1814, nos quais apura os valores de contribuição para o PIS e Cofins devidos em 2017 e as novas glosas que refletirão em 2018, com aplicação de multa de ofício de 75% com vencimento em 14/02/2022.

Cientificada, formalmente, do Acórdão da DRJ e do saneamento efetuado, a recorrente interpôs recurso voluntário (e-fls. 1821/1954), acrescendo à petição anterior, a irresignação quanto ao saneamento determinado pela DRJ e elaborado pela Unidade Preparadora, por se tratar de vícios materiais, devendo causar a nulidade de todo o lançamento e do saneamento:

### III.2.2 – IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

III.2.3 INSTRUMENTO INDEVIDO PARA A COBRANÇA DA PARCELA UTILIZADA PARA DESCONTO DO PIS E DA COFINS DEVIDOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2017 – NECESSIDADE DA LAVRATURA DE AUTOS DE INFRAÇÃO

### III.2.4 CONCLUSÃO: NULIDADE DO LANÇAMENTO E TODOS OS SEUS REFLEXOS

Ao final, pediu o cancelamento do Auto de Infração e a produção de todos os meios de prova.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Relator.

A recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação e do Relatório de Saneamento em 28/09/2023 e interpôs a peça recursal em 26/10/2023, dentro de prazo de trinta dias, sendo, portanto, tempestiva.

### **Da nulidade por inobservância da Solução de Consulta Cosit nº 24/07**

A recorrente pede a nulidade do lançamento por erro no aspecto quantitativo.

O erro material no aspecto quantitativo não causa, em regra, a nulidade do lançamento, mas sua correção, nos termos do artigo 145, I do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

Como se observa, o CTN prevê a alteração do lançamento e não somente a sua nulidade ou sua procedência integral. Contudo, a correção é sujeita a limites processuais e de prazo decadencial, como se verá adiante.

No caso, o Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente e preencheu os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, não sendo passível de nulidade, mas sim de modificação no aspecto material, atendidos os limites processuais e materiais para tanto.

E no caso, o artigo 149 do CTN prevê a possibilidade de revisão quando a lei determina:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

Assim, o §3º do artigo 18 do Decreto 70.235/72 determina a lavratura de novo Auto de Infração quando em exames posteriores forem verificadas incorreções ou inexatidões que agravem a exigência ou inovem na fundamentação:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim, a lei determina a revisão e regula como será procedida.

Já o Auto de Infração teve como escopo dois procedimentos distintos: a glosa de créditos e o aproveitamento de ofício de créditos que haviam sido já utilizados pelo contribuinte em processos de ressarcimento.

A glosa de créditos não é afetada pela aplicação da Solução de Consulta nº 24/2007, mas apenas o aproveitamento de ofício, que se diga, não causou prejuízo à recorrente, ao contrário, a beneficiou com redução indevida das contribuições para o PIS e Cofins.

A rigor, não houve lançamento de crédito tributário, mas apenas glosa de créditos, nos termos do §4º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

E este procedimento pode sofrer alterações, conforme o §3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72. Como já visto, o §3º autoriza o agravamento do Auto de Infração, mas dentro de um procedimento formal de nova abertura de contencioso, sujeito, inclusive aos prazos decadenciais.

Neste ponto, reside a meu ver, um erro no procedimento determinado pela DRJ e realizado pela Unidade Preparadora.

No primeiro momento, o Auto de Infração não constituiu nenhum crédito tributário, mas apenas glosas de créditos que poderiam, em períodos subsequentes, levar à apuração de contribuições devidas, não reconhecidas pela recorrente.

Todavia, o saneamento resultou em apuração de valores devidos para os períodos de janeiro/2017, junho/2017 a dezembro/2017, inclusive com inserção de multa de 75%, vencida em 14/02/2022 (30 dias após a ciência dos Autos de Infração), cadastrados no processo 16682.721108/2023-42, conforme Informação Fiscal de e-fl. 1814 e 1816.

Verifica-se, de plano, infringência ao §3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, já acima transcrito, que dispõe que:

§3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada

Ora, houve nítido agravamento da situação inicial, que consistia apenas em glosa de créditos para uma situação de exigência de crédito tributário, inclusive com multa de ofício retroativa à data da ciência dos Autos de Infração, o que demandaria a lavratura de novos Autos de Infração, sujeitando-se, inclusive, aos prazos decadenciais.

Além disso, a solução dada à alegação feita em impugnação resultou em agravamento da situação inicial da recorrente, o que é defeso ao órgão julgador, por força do princípio da vedação ao *reformatio in pejus*. Neste sentido:

Acórdão nº 2201-002.139;

REFORMATIO IN PEJUS. VEDAÇÃO.

É vedado ao órgão julgador proceder ao *reformatio in pejus*. Nos autos constata-se que a parcela litigiosa, submetida à apreciação do órgão julgador de primeira instância, estava restrita à aplicação do VTN mínimo por hectare.

Após o julgamento de 1ª instância houve a alteração da área de reserva legal que não foi objeto de lançamento.

Acórdão nº 2401-007.110:

LIMITES DO JULGAMENTO. VEDAÇÃO À REFORMATIO IN PEJUS.

Não se reforma Acórdão de Impugnação para agravar a situação do recorrente.

Destarte, o relatório de saneamento não produz efeitos nestes autos, mas tão somente nos Autos de Infração que foram, eventualmente, lavrados, com ciência e impugnação regulares facultadas à recorrente. Assim, as providências elencadas na e-fl. 1801 do referido relatório que se referem aos processos de ressarcimento ou a novos Autos de Infração devem ser lá apreciadas, não interferindo no deslinde destes autos.

Remanesce aqui, entretanto, a discussão sobre o direito material relativo às glosas de créditos perpetradas que são anteriores e autônomas em relação à irregularidade de aproveitamento de ofício.

### **Do mérito**

#### **Da glosa de créditos de armazenagem de álcool anidro**

A fiscalização glosou créditos de armazenagem de álcool anidro na condição de insumos, por entender que a atividade de distribuição desenvolvida pela recorrente não caracteriza industrialização, fabricação, produção ou prestação de serviços, nem tampouco como armazenagem de mercadoria nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003. As glosas se referiram à armazenagem de álcool anidro.

A fiscalização interpretou que o álcool anidro, por não ser comercializado, não é mercadoria e pelo fato de a atividade de distribuição não caracterizar produção de combustíveis, também não pode ser considerado insumo.

Por sua vez, a recorrente alega, de forma geral, que se trata de insumos da atividade econômica, nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ou armazenagem nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Quanto ao conceito de insumo, a recorrente entende que a decisão proferida pelo STJ no REsp 1.221.170/PR permite a tomada de crédito sobre todo e qualquer custo ou despesa essencial ou relevante à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Neste aspecto, o conceito de insumos foi dado pelo STJ ao julgar, na sistemática de como recurso repetitivo, o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

**No caso em tela**, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre algumas despesas gerais comerciais, como "combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões".

Ora, está claro no voto que diversas despesas relacionadas à atividade comercial foram excluídas do conceito de insumo, indicando que a análise foi realizada em razão da atividade de produção de bens, pois se tratava de indústria do ramo alimentício.

Não poderia ser diferente, pois o julgamento ocorreu sobre a interpretação do termo “insumo”, contido nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os quais expressamente o vinculam às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme abaixo transcrito:

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 Tipj;

O próprio STJ já se posicionou a este respeito no AgInt no REsp 1.804.057/CE, julgado em 01/10/2019, com a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. [...]

2. **Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.**

3. **A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e**

na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

Destarte, considero que o creditamento de insumos somente é aplicável às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-014.666, de 21/02/2024, proferido por unanimidade de votos, cuja ementa transcrevo, parcialmente:

[...]

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das

contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

[...]

Deste modo, os critérios adotados pelo STJ não abrangem despesas operacionais ocorridas após o processo produtivo e cuja supressão não importa em impedimento à obtenção do produto. Por óbvio, tais despesas são necessárias à empresa e por certo são dedutíveis para o IRPJ, mas este critério foi afastado pelo julgado proferido pelo STJ, inclusive, expressamente, quanto aos fretes.

Assim, é necessário definir a atividade desenvolvida pela recorrente, se se trata de produção ou de comercialização.

Conforme o TVF, a recorrente comercializa os seguintes combustíveis: Gasolina C, Gasolina C aditivada, Gasolina C Premium, Diesel B S-10, Diesel B S-10 aditivada, Diesel B S-500, Diesel B S500 aditivada e Etanol hidratado, sendo que o álcool anidro é utilizado na mistura com gasolina A para obtenção da gasolina C.

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

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

I - gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha, isento de componentes oxigenados;

II - gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina A e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor.

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

.....

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

IV - Formulador: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de formulação de combustíveis;

.....

VIII – Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores. (Grifou-se)

Já a Resolução ANP nº 58/2014 define:

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

.....

III - Combustíveis líquidos - gasolina automotiva A ou C, óleo diesel A ou B, óleo diesel marítimo A ou B, óleo combustível, óleo combustível marítimo, querosene iluminante, óleo combustível para turbina elétrica (OCTE), etanol combustível, biodiesel (B100) ou óleo diesel BX e outros combustíveis líquidos especificados ou autorizados pela ANP, exceto combustíveis de aviação

.....

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

.....

XVII - Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica;

XVIII - Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados;

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE

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

Toda a análise passa pelo tratamento diferenciado (sempre) dado pelo legislador PIS/Cofins à tributação dos combustíveis, em razão da sua representatividade para a arrecadação tributária (o que não se verifica para o IPI, ao qual são imunes).

Para a gasolina, sempre se procurou a concentração no fabricante, pois o monopólio do refino é da PETROBRÁS.

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

E, neste contexto "diferenciado", estão os distribuidores de Gasolina Tipo "C", que misturam o álcool anidro (que só existe em razão desta mistura) à Gasolina Tipo "A", na proporção estabelecida pela ANP, os quais, à vista destas especificidades, são tratados pelo legislador como comerciantes.

Portanto, não desconhece o legislador que o distribuidor de combustíveis mistura a gasolina ao álcool anidro e, mesmo assim, o trata como simples comerciante – e não como industrial, o que, por si só, já tira qualquer suporte da alegação da recorrente. Vejamos o teor do então vigente inciso II do art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a(...)II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

Ora, se o álcool anidro fosse um insumo para industrialização, como ele poderia ser tributado diferentemente depois da mistura?

Nesse sentido, transcrevo Acórdão (já diversas vezes citado por outros eméritos julgadores em diversos Processos da Empresa PETROSUL) – nº 3301-003.050, de 21/07/2016, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, em julgamento presidido pelo também ilustre Dr. Andrada Márcio Canuto Natal:

[...]

*O álcool etílico anidro e conseqüentemente a gasolina A não são considerados insumos pela legislação tributária. O inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação vigente no período relativo ao pedido em análise, determinava que seria igual a zero a alíquota da contribuição para o PIS incidente sobre a receita bruta auferida por distribuidores decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina.*

*Portanto, o álcool etílico anidro era tratado como um produto vendido pela distribuidora, sujeito à alíquota zero e não um insumo.*

*Assim, por lógica, tendo em vista que a distribuidora não podia vender o álcool etílico anidro separado da gasolina A, esta também não deveria ser tratada como um insumo, mas sim um produto.*

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

Reforçando este posicionamento e também tratando das mudanças legislativas ocorridas em 2008 a que se refere o Acórdão recorrido, além de retomar – pela sua relevância para a compreensão de todas estas peculiaridades relativas à tributação dos combustíveis, logo no início do Voto já aventadas – transcrevo também trechos da preciosa Solução de Consulta nº 328 – SRRF08/Disit, de 19/12/2012:

[...]

24. Pretende a consulente ter reconhecido o seu direito de crédito sobre o valor das aquisições de álcool anidro para fins carburantes sob a alegação de que a vedação de aproveitamento de crédito constante dos arts. 3º, inciso I, alínea “a” das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplica-se apenas quando de sua aquisição para revenda, hipótese que não se coadunaria com o seu caso concreto uma vez que o álcool anidro por ela adquirido seria na verdade insumo a ser utilizado na industrialização (beneficiamento) da gasolina A para sua transformação na gasolina C.

25. Não é possível prosperar a tese defendida pela interessada dentro da lógica tributária inerente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre os produtos com tributação concentrada. As alíquotas, neste caso, são diferenciadas de acordo com o papel do contribuinte na cadeia de produção e comercialização do produto. Como visto, no caso da gasolina e suas correntes, a tributação ficou concentrada no produtor (refinaria) e importador, aplicando-se ao distribuidor e ao varejista a alíquota zero. Caso viesse a ser acatada a argumentação da consulente, nas vendas de gasolina tipo C, ela não seria distribuidora, mas fabricante do produto, o que remeteria à imposição sobre suas receitas das alíquotas de 5,08% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 23,44% para a Cofins, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998. No entanto, ao contrário, as receitas estão sujeitas à alíquota zero. Em nome da maior clareza, reproduz-se tal dispositivo:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)26. Desta forma, não cabe a transposição para o regime próprio de tributação da Contribuição para o PIS e da Cofins relativo à gasolina e suas correntes dos conceitos adotados na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

relativos à industrialização, sob pena de macular toda a sua construção. A adição de álcool anidro à gasolina A feita pela consulente e por todos os demais distribuidores, para obtenção da gasolina C, que é por eles vendida e posteriormente comercializada pelos varejistas (postos de gasolina), não é considerada, neste contexto e para fins de apuração das contribuições, fabricação ou produção de bem ou produto, e, portanto, não permite a caracterização como insumo do álcool anidro a ela agregado. Logo, descabe a aplicação do desconto de crédito de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, porquanto tais dispositivos são relativos a insumos.

27. Em linha com tal interpretação, verifica-se que o legislador teve cuidado de reduzir a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativas ao álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina pelo distribuidor, conforme art. 42, inciso II, da MP 2158-35, de 2001, c/c §1º do art. 11 da IN SRF nº 594, de 2005.”

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

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a(...)II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

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

Segundo Maria Rita Ferragut<sup>1</sup>,

“De acordo com José Perez de Ayala, a ficção jurídica constitui-se na valoração contida num preceito legal, em virtude do qual se atribuem a determinados supostos fáticos, certos efeitos jurídicos, violentando ou ignorando a natureza real

<sup>1</sup> Ferragut, Maria Rita – Presunções no Direito Tributário – 2ª edição – São Paulo, 2005, p. 156.

das coisas. É uma técnica que permite ao legislador atribuir efeitos jurídicos que, na ausência de ficção, não seriam possíveis a certos fatos ou realidades sociais. No entanto, não encerra mentira alguma, nem oculta a verdade real; apenas cria uma verdade jurídica distinta da real.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

Passo à análise das glosas.

#### Armazenagem de álcool anidro

A fiscalização afastou a despesa de armazenagem por considerar que o álcool anidro não é vendido pela recorrente. Contudo, considero contraditória a glosa fiscal. Se não há produção, mas sim revenda, é de se considerar que a ficção se estende ao álcool anidro, ou seja, há a revenda da mistura de álcool anidro e gasolina A, sob a forma de gasolina C.

A ficção jurídica impede que se considere o álcool anidro como insumo. Contudo, a mesma ficção leva a considerar o álcool anidro como mercadoria revendida e, portanto, passível de creditamento da despesa de armazenagem, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

A IN RFB 2121/2022, em seu artigo 191, inciso IV e V, esclareceu que a armazenagem se refere a mercadoria e que a expressão “operação de venda, nos casos dos incisos I e II” se refere apenas a frete:

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

[...]

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 173 e 175, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

Assim, sendo o álcool anidro considerado pela legislação como revendido pelo distribuidor, inclusive com alíquotas positivas na atualidade, a armazenagem de álcool anidro permite o creditamento.

#### Frete de combustíveis

A fiscalização glosou fretes na compra, de transferência interna e de venda de gasolina, óleo diesel, biodiesel e etanol, sendo que a recorrente alega em sua peça recursal a essencialidade e relevância destas despesas para sua atividade econômica, devendo ser considerados insumos, nos termos do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, defende que o frete em operação de venda abrange os de compra e os internos, além, obviamente, dos fretes de venda.

Passo à análise dos fretes sobre a compra.

Inicialmente, destaco que o conceito de insumos dado no inciso II do artigo 3 não se aplica à atividade de revenda de mercadorias, conforme posicionamento do STJ no AgInt no REsp 1.804.057/CE, julgado em 01/10/2019, com a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. [...]

2. **Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.**

3. **A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.**

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e

personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

Destarte, considero que o creditamento de insumos somente é aplicável às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-014.666, de 21/02/2024, proferido por unanimidade de votos, cuja ementa transcrevo, parcialmente:

[...]

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia "insumos" em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

[...]

Destarte, tendo já estabelecida a premissa de que a recorrente pratica atividade comercial de revenda (por ficção jurídica), não há que se falar em aplicação do inciso II do artigo 3º a nenhuma de suas despesas ou custos.

Quanto ao frete compor o custo de aquisição de forma separada do custo do bem revendido, a matéria encontra-se pacificada no STJ no julgamento do Tema 1.093 no REsp nº 1.895.255/RS, cuja ementa transcrevo:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. RECURSO REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS SITUAÇÕES DE MONOFASIA. RATIO DECIDENDI DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N. 844 E NA SÚMULA VINCULANTE N. 58/STF. VIGÊNCIA DOS ARTS. 3º, I, "B", DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003 (COM A REDAÇÃO DADA PELOS ARTS. 4º E 5º, DA LEI N. 11.787/2008) FRENTE AO ART. 17 DA LEI 11.033/2004 COMPROVADA PELOS CRITÉRIOS CRONOLÓGICO, DA ESPECIALIDADE E SISTEMÁTICO. ART. 20, DA LINDB. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS INDESEJÁVEIS DA CONCESSÃO DO CREDITAMENTO.

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

Súmula Vinculante n. 58/STF: "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade";

Repercussão Geral Tema n. 844: "O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero".

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

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

4. Nesse sentido, inúmeros precedentes da Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a plena vigência dos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, dada a impossibilidade cronológica de sua revogação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, a saber: AgInt no REsp. n. 1.772.957 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019;

AgInt no REsp. n. 1.843.428 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.05.2020; AgInt no REsp. n. 1.830.121 / RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 06.05.2020; AgInt no AREsp. n. 1.522.744 / MT, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24.04.2020;

REsp. n. 1.806.338 / MG, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 01.10.2019; AgRg no REsp. n. 1.218.198 / RS, Rel. Des. conv. Diva Malerbi, julgado em 10.05.2016; AgRg no AREsp. n. 631.818 / CE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.03.2015.

5. Também a douta Primeira Turma se manifestava no mesmo sentido, antes da mudança de orientação ali promovida pelo AgRg no REsp. n. 1.051.634 / CE, (Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 28.03.2017). Para exemplo, os antigos precedentes da Primeira Turma: REsp. n. 1.346.181 / PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06.2014; AgRg no REsp. n. 1.227.544 / PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27.11.2012; AgRg no REsp. n. 1.292.146 / PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 03.05.2012.

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

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

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

princípio da não cumulatividade. Ou seja, é justamente o creditamento que violaria o princípio da não cumulatividade.

9. No contexto atual de pandemia causada pela COVID - 19, nunca é demais lembrar que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS possuem destinação própria para o financiamento da Seguridade Social (arts.

195, I, "b" e 239, da CF/88), atendendo ao princípio da solidariedade, recursos estes que em um momento de crise estariam sendo suprimidos do Sistema Único de Saúde - SUS e do Programa Seguro Desemprego para serem direcionados a uma redistribuição de renda individualizada do fabricante para o revendedor, em detrimento de toda a coletividade. A função social da empresa também se realiza através do pagamento dos tributos devidos, mormente quando vinculados a uma destinação social.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

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

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

10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

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

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

11. Recurso especial não provido.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 previram no inciso I do artigo 3º a possibilidade de creditamento sobre a aquisição de bens para revenda, excetuando na alínea “b” a hipótese de revenda de bens sujeitos ao regime monofásico:

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

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

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

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

Assim, não existe uma hipótese autônoma de crédito de frete, mas sim a hipótese de crédito da aquisição de bens para revenda e por estar inserido no conceito de custo de aquisição, o frete gerava crédito. Contudo, havendo a restrição quanto ao crédito sobre o custo de aquisição de bens monofásicos para revenda, o frete não pode gerar crédito.

No mesmo sentido, o seguinte julgado do STJ:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1594428 - PE (2016/0103095-1)

EMENTA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS PARA REVENDA. PIS/COFINS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O VALOR DO FRETE. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do EREsp 1.691.475/RJ, pacificou o entendimento de que não é possível a apuração de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o valor do frete decorrente da aquisição pela concessionária de veículos novos para revenda.

2. Embargos de divergência providos

A CSRF também já pacificou a matéria, a exemplo do Acórdão CSRF nº 9303-014.723, cuja ementa transcrevo abaixo:

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de

venda de gás liquefeito de petróleo - GLP, sujeito à tributação concentrada(monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (conforme Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Foi afirmado pelo STJ (Tema Repetitivo 1.093), que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária).

Assim, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos(EDcl no REsp nº 1.895.255/RS).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, e por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial oposto pela Fazenda Nacional.

Já o inciso IX trata de frete em operações de venda, sendo a discussão relativa a entender como o negócio jurídico de compra e venda ou se concernente à atividade operacional da pessoa jurídica a viabilizar a atividade comercial.

A Lei nº 10.833, de 2003 assim dispôs em seu artigo 3º:

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

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)

...

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Da redação do inciso destaca-se a expressão “quando o ônus for suportado pelo vendedor”. Entendo que a especificidade da expressão indica que o inciso trata do negócio jurídico de compra e venda de mercadoria, posto que não faria sentido a restrição para as despesas operacionais de logística interna que, certamente, são suportadas pela pessoa jurídica, não havendo que se cogitar de ônus a ser suportado por um comprador, quando inexistente a compra, nem quando se refere a operações de logística interna.

Assim, também não é possível estender o inciso IX aos fretes de compra das mercadorias adquiridas pela recorrente.

Já em relação aos fretes entre bases primárias e secundárias, ou seja, fretes de logística interna da recorrente, não é possível seu enquadramento como fretes de aquisição, pois ocorrem após a entrada ou tradição dos bens adquiridos. Também não se enquadram como serviços utilizados como insumos, pois não há tal figura na atividade exercida pela recorrente, que, como se observou anteriormente, se refere à revenda de combustíveis.

Também não se trata de frete sobre operação de venda, pois não há negócio jurídico de compra e venda realizado que tenha dado causa a estes fretes (pelo menos não há prova de eventual realização de venda anterior à ocorrência de tais fretes).

Destarte, deve ser mantida a glosa sobre os fretes de logística interna (fretes de transferências internas entre bases).

Por fim, acerca do frete sobre operação de venda de combustíveis, o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 possui a seguinte redação:

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O Acórdão CSRF nº 9303-014.723, acima citado, também abordou a questão, conforme a ementa e excertos abaixo, cujas razões transcritas, adoto:

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de gás liquefeito de petróleo - GLP, sujeito à tributação concentrada(monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (conforme Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

Excerto do voto:

“[...]”

Esta matéria é bastante controvertida, tendo sido as decisões mais recentes desta 3ª Turma da CSRF pelo não reconhecimento do direito ao crédito, conforme Acórdão nº 9303-013.927, de 11/04/2023, de relatoria do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS.

DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Na apuração da COFINS não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação prevista na Lei 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093). (grifou-se).

O crédito sobre fretes na operação de venda está previsto (“em abstrato”, conforme pontuado pelo Conselheiro Rosaldo) no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O “caso do Inciso I” é o da revenda de mercadorias, na qual o direito ao creditamento comporta exceções:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

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

Dentre esta exceções está o GLP, sujeito à tributação concentrada (monofásica) nos fabricantes e importadores, conforme previsto na Lei nº 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

As revendas de GLP são tributadas à alíquota zero, conforme art. 42 da MP nº 2.158-35/2001:

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;

Como bem pontuado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão citado, “Há que se indagar, portanto, a razão de existir do limitador ao final do texto normativo do inciso IX, buscando dar-lhe eficácia”.

Defende-se que as remissões feitas ao Inciso I e II, no Inciso IX, serviriam apenas para fazer referência aos casos de comercialização e industrialização, respectivamente, interpretação esta que, no entendimento do Conselheiro Rosaldo Trevisan, as tornaria “inócuas”:

Assim, a remissão do inciso IX do art. 3º ao inciso I do mesmo artigo da lei objetiva (sob pena de ser inócuo esse excerto da disposição normativa) restringir o direito ao crédito às hipóteses permitidas no inciso I, entre as quais não está a referente a revenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, tratada na Lei 10.147/2000 e alterações posteriores. (grifou-se.)”

No caso, a alínea “b” do inciso I exclui do inciso a revenda de produtos mencionados nos §§1º e 1º-A, o que exclui a possibilidade de fretes em operação de venda dos referidos produtos. No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-015.956, ambos votados por unanimidade, o que denota a pacificação do tema.

O STJ também já se posicionou sobre a interpretação do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 no RESP 1.632.310, cuja ementa transcrevo abaixo:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.632.310 - RS (2016/0271042-7) RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES RECORRENTE : COMERCIO DE COMBUSTIVEIS NEVOEIRO LTDA ADVOGADO : RENAN JULIANO DA SILVEIRA GODOY E OUTRO(S) - RS068928 RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL EMENTA RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME

ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. APLICAÇÃO DO ART. 2º, §1º, I; E ART. 3º, I, "B" DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. FRETE NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO TENDO EM VISTA O DISPOSTO NO ART. 3º, IX, DA LEI N. 10.833/2003, IN FINE, QUE EXCEPCIONA OS CASOS DOS INCISOS I E II DO MESMO ART. 3º, DA LEI N. 10.833/2003, QUE SÃO AS SITUAÇÕES PREVISTAS NO ART. 2º, §1º, DA LEI N. 10.833/2003 (SITUAÇÕES DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA). INCOERÊNCIA DO PRECEDENTE RESP N. 1.215.773-RS COM A SISTEMÁTICA LEGAL DO TRIBUTO E COM A JURISPRUDÊNCIA DE AMBAS AS TURMAS DO STJ COM COMPETÊNCIA PARA JULGAR O TEMA. NECESSIDADE DE SUPERAÇÃO.

1. O presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 3: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”.

2. Caso em que pretende a empresa - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando Documento: 1561530 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 15/12/2016 Página 1 de 18 Superior Tribunal de Justiça a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

4. No caso concreto, a tributação de combustíveis é monofásica na primeira empresa da cadeia - produtora/importadora (tributação concentrada prevista no art. 4º, da Lei n. 9.718/98 com alíquotas superiores àquelas definidas na Lei n.

10.637/2002 e 10.833/2003) e com alíquota zero para as demais empresas da cadeia - distribuidoras/varejistas (art. 42, I, da Medida Provisória n.

2.158-35/2001). Tal significa que o frete (transporte) foi tributado na primeira empresa da cadeia (produtora/importadora) quando vendeu a mercadoria (saída), mas não o foi novamente tributado por ocasião da exação a ser paga pela segunda empresa na cadeia ou nas demais quando revenderam a mercadoria, porque ambas submetidas à alíquota zero.

5. Em não havendo dupla tributação, o princípio da não cumulatividade não socorre a empresa contribuinte. São inúmeros os precedentes desta Casa no sentido de que as receitas provenientes das atividades de venda e revenda sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, e incisos; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Seguem, para exemplo e por ambas as Turmas: REsp. Nº 1.267.003 - RS, Segunda Turma, Rel. Min.

Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; AgRg no REsp. Nº 1.239.794 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.09.2013; REsp. n. 1.346.181 / PE, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.06/2014; AgRg no REsp.

n. 1.284.294 / PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 27.11.2012.

6. Desse modo, se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. Se o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003. Aí, data vênia, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente Documento: 1561530 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe:

15/12/2016 Página 2 de 18 Superior Tribunal de Justiça processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênia, explica o equívoco da posição adotada), a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

9. Desse modo, por qualquer ângulo que se examine a questão, não existe o direito ao creditamento pretendido, sem embargo da necessidade de revisão do precedente estabelecido no REsp. n. 1.215.773-RS em razão de sua incoerência com o sistema estabelecido pela lei e com os demais precedentes do STJ, exigência do art. 926, do CPC/2015 ("Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente").

10. Recurso especial não provido.

Embora a discussão se referisse ao frete na aquisição, o julgado interpretou o inciso IX do artigo 3º, excluindo os contribuintes na situação de monofasia de sua aplicação.

#### Crédito na aquisição de álcool hidratado para revenda

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

A argumentação da recorrente se pauta no princípio constitucional da não-cumulatividade, o que, representa, um juízo de inconstitucionalidade ao defender que o legislador ordinário não pode esvaziar tal princípio. Vai além e argumenta que os Decretos 9.101/2017 e 9.112/2017 teriam infringido o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Ora, tais alegações não cabem no processo administrativo fiscal em razão da Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária." Já o Regimento Interno do CARF dispõe que resta vedado aos membros do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto:

**Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.**

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

No mesmo sentido, o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Destarte, não conheço das alegações de inconstitucionalidade por ofensa a princípios constitucionais em confronto com dispositivo legal ou de decreto.

Para além das arguições de inconstitucionalidade, a recorrente argumenta que o crédito deve ser reconhecido com base no artigo 5º, §13 da Lei 9.718/98 ou no Artigo 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O §13 mencionado possui a seguinte evolução histórica:

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

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

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

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

Já o inciso I do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõem que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### Apropriação de créditos extemporâneos

A recorrente pleiteia a apropriação de créditos extemporâneos, nos termos do §4º do artigo 3º das leis já referidas:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

Alega que durante o curso do procedimento de fiscalização, informou à Autoridade Fiscal a natureza dos créditos que foram apropriados de forma extemporânea, bem como esclareceu que esses créditos não foram aproveitados nos correspondentes períodos de apuração (2014 a 2016), conforme se verifica da Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05 (fl. 845 dos autos) e Arquivo Não Paginável “Anexo T5” (fl. 878 dos autos).

Contudo, a lide restou resolvida para o DACON, com a publicação da Súmula CARF nº 231, com o seguinte enunciado:

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

No caso, não tendo havido a retificação dos DACONs, aplica-se a súmula acima, restando a alegação afastada.

Já em relação à EFD-Contribuições, conforme exposto no acórdão recorrido, a retificação de Dacon, DCTF e/ou EFD-Contribuições está prevista em atos normativos (IN RFB nº 543/2005 ,IN RFB nº 940/2009, IN RFFB nº 1.015/2010, IN RFB nº 1252/2012) que, em princípio, deveriam ser seguidos pelos contribuintes, pois consistem em meio de prova normatizado pela Administração Tributária para legitimar o aproveitamento extemporâneo.

É necessário ressaltar que o §4º do artigo 3º possui uma premissa fática que deve ser provada pelo contribuinte, isto é, de que o crédito extemporâneo não foi aproveitado em períodos anteriores.

De fato, a retificação da DCTF, do Dacon e da EFD propicia à recorrente a demonstração da não utilização dos créditos extemporâneos no período compreendido entre o fato gerador do crédito e seu efetivo aproveitamento, evitando assim que a recorrente necessitasse de outros meios para demonstrar a não duplicidade de utilização.

Ocorre que o não cumprimento dos atos normativos devolve aos contribuintes o ônus de provar a premissa do §4º, mediante lançamentos contábeis que demonstrem a apropriação dos créditos extemporâneos com o consequente aumento do resultado do exercício, mediante a demonstração por amostragem de que as aquisições que geraram tais créditos foram apropriadas à época pelo valor total, sem recuperação das contribuições ou por qualquer outra forma, demonstrando que não haveria duplicidade de utilização. Com esta demonstração, seria possível a superação da falta de retificação.

Além da questão relativa à utilização ao longo do período compreendido entre o fato gerador dos créditos e sua utilização pela recorrente, há a questão eventual da alteração da natureza dos créditos em razão da eventual alteração dos percentuais de rateio entre receita

cumulativa e não-cumulativa e entre receitas não tributadas (cujos créditos vinculados podem ser ressarcíveis e compensáveis) e receitas tributadas (cujos créditos podem ser apenas descontados).

No caso, a recorrente afirma que apresentou às e-fl. 845 e 878. Na e-fl. 845, a recorrente informa que não escriturou os CT-e nos períodos de competência e na e-fl. 878, junta uma planilha em excel, com a relação dos CT-e, indicando o mês em que foram escriturados na EFD e o mês em que foram emitidos os documentos fiscais relativos.

As informações citadas no recurso voluntário não demonstram que em cada período de competência quais foram os fretes utilizados na EFD, como ocorreram os lançamentos contábeis destes fretes, quando foram apropriadas na contabilidade estes créditos. Não há efetivamente demonstração da premissa do §4º, ou seja, de que os créditos não foram utilizados nos meses anteriores ao aproveitamento extemporâneo.

Destarte, a alegação da recorrente não foi comprovada, não sendo possível superar a ausência de retificação das EFDs.

Diante do exposto, voto para conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para anular a cobrança de débitos e multa de ofício apurados no relatório de saneamento, relativos a 2017, e para reverter a glosa de créditos sobre armazenagem de álcool anidro.

*Assinado Digitalmente*

**PAULO GUILHERME DEROULEDE**