



Solução de Consulta nº 3 - Cosit

Data 1 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Dispositivos Legais: inciso VII do art. 2º, art. 15 e art. 16 da Resolução ANP nº 5, de 26 de janeiro de 2012; art. 18 da Resolução ANP nº 16, de 10 de junho de 2010, incisos I e II do art. 2º e incisos III, IV e VIII do art. 3º da Resolução ANP nº 40, de 25 de outubro de 2013; incisos I e II do art. 2º e inciso VIII da Resolução ANP nº 50, de 23 de dezembro de 2013, incisos III, V, XVII e XVIII do art. 2º, art. 21 e inciso III do art. 36 da Resolução ANP nº 58, de 17 de dezembro de 2014; Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004; art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008; incisos I e II do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; incisos I e II do **caput** e § 5º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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

derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

Dispositivos Legais: inciso VII do art. 2º, art. 15 e art. 16 da Resolução ANP nº 5, de 26 de janeiro de 2012; art. 18 da Resolução ANP nº 16, de 10 de junho de 2010, incisos I e II do art. 2º e incisos III, IV e VIII do art. 3º da Resolução ANP nº 40, de 25 de outubro de 2013; incisos I e II do art. 2º e inciso VIII da Resolução ANP nº 50, de 23 de dezembro de 2013, incisos III, V, XVII e XVIII do art. 2º, art. 21 e inciso III do art. 36 da Resolução ANP nº 58, de 17 de dezembro de 2014; Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004; art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008; incisos I e II do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; incisos I e II do **caput** e § 5º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade de distribuição de combustíveis derivados de petróleo, formula consulta a respeito da legislação tributária sobre a Contribuição para o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Pública – PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

2. A consulente informa que:

“... é pessoa jurídica de direito privado e dentre os seus objetivos sociais encontra-se a produção de produtos derivados do refino do petróleo (CNAE 19.21-7/00) e sua distribuição, especificamente, a GASOLINA "C" OU GASOLINA COMUM AUTOMOTIVA (Gasolina tipo "C" e gasolina tipo "C" aditivada) e o ÓLEO DIESEL "B" (óleo diesel A-500B e óleo diesel S-10B), atividade esta devidamente autorizada pela ANP, sendo tal atividade considerada de utilidade pública, nos termos do art. 1º, §1º, inciso I da Lei nº 9.847/99, regulamentada pelo art. 1º, parágrafo único da Resolução/ANP nº 58/2014.

A gasolina tipo “C” é um combustível obtido da mistura de gasolina “A” e o etanol anidro combustível, tal como determina o art. 2º, inciso II da Resolução/ANP nº 40/2013, que assim dispõe:

“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.”

Por seu turno, o diesel tipo "B" é o combustível obtido da mistura do diesel "A" adicionado de biodiesel, nos termos preconizados pelo art. 2º, inciso II da Resolução/ANP nº 50/2013, in verbis:

Art. 2º Para efeitos desta Resolução os óleos diesel de uso rodoviário classificam-se em:

I - Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel;

II - Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente.

(Grifo no original)

3. Após fornecer as informações acima, a consulente efetua a seguinte alegação:

*"Disso resulta que, **diferentemente das demais empresas que operam no mercado de simples compra e venda de combustíveis**, a Consulente possui toda uma estrutura industrial, denominada BASE, para fins de proceder com a produção e distribuição da gasolina tipo "C" e do diesel tipo "B" ..."*

Como a Consulente realiza uma nítida atividade produtiva, nos termos definidos pelos arts. 3º e 4º do Decreto n.º 7.212/2012, a mesma obteve o reconhecimento do seu direito ao gozo dos incentivos fiscais regionais de redução de 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ calculado sobre o lucro da exploração da atividade de produção (mistura) e distribuição de combustíveis, conforme se comprova pelos reconhecimentos realizados pela própria Receita Federal do Brasil — RFB, conforme documentação anexada."

(Grifo nosso)

4. Prossegue, ainda, afirmando que *"com o advento da Lei n.º 11.727/2008, o legislador deixou expresso no art. 24, §§ 1º e 2º que pode apropriar os créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS calculados sobre os insumos sujeitos às alíquotas diferenciadas, pelo valor que é devido pelos vendedores desses produtos, ou seja, seus fornecedores"*.

5. Baseando-se no exposto, faz os seguintes questionamentos:

- 1. Está correto o entendimento da Consulente, no sentido de que pode descontar créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS decorrentes das aquisições de combustíveis (gasolina Tipo "A", álcool anidro combustível, óleo diesel Tipo "A", biodiesel, aditivos) utilizados como insumos na produção de gasolina comum automotiva (Tipo "C") e do óleo diesel combustível (Tipo "B")?*
- 2. Os créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS calculadas sobre a compra de GASOLINA TIPO "A" e de ÓLEO DIESEL TIPO "A", utilizados como insumos na produção e distribuição de GASOLINA TIPO "C" e de ÓLEO DIESEL TIPO "B", de fornecedores NÃO OPTANTES PELO "RECOB" deverão*

ser calculados com base nas ALÍQUOTAS BÁSICAS previstas na Lei n.º 10.637, art. 3º, §1º, inciso I e na Lei n.º 10.833/2003, art. 3º, §1º, ; inciso I OU deverão ser calculadas com base nas ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS previstas Lei n.º 9.718/98, art. 4º, incisos I e II? Caso não seja nenhuma das duas, qual seria a forma correta de apurar esses créditos?

3. *Os créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS calculadas sobre a compra de GASOLINA TIPO "A" e de ÓLEO DIESEL TIPO "A", utilizados como insumos na produção e distribuição de GASOLINA TIPO "C" e de ÓLEO DIESEL TIPO "B", de fornecedores OPTANTES PELO "RECOB" deverão ser calculados com base nas ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS previstas Lei n.º 9.718/98, art. 4º, incisos I e II, OU seriam calculados com base nas ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS previstas na Lei n.º 10.865/2004, art. 23, incisos I e II?*
4. *Os créditos que não foram descontados mensalmente a partir do 5º (quinto) ano anterior ao protocolo do presente processo deverão ser objeto de retificação de EFD-PIS/COFINS ou a Consulente poderá valer-se das disposições do art. 3º, parágrafo 4º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 13 da Lei n.º 10.833/2003?*

Fundamentos

6. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos

7. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

8. Nesse contexto, o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Em termos objetivos, a presente consulta busca esclarecer se as atividades de obtenção de gasolina "C" (mistura de gasolina "A" e etanol anidro combustível nas proporções definidas pela legislação em vigor) e de óleo diesel "B" (óleo diesel "A" adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente) integram as atividades características da etapa de distribuição de combustíveis líquidos ou se caracterizam atividade de produção de combustível (industrialização).

10. Inicialmente, visando uma análise da cadeia de produção e distribuição de combustíveis, transcreve-se o art. 2º da Resolução ANP nº 5, de 26 de janeiro de 2012, que regulamentou a atividade de formulação de combustíveis:

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

.....

VII - Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos.

.....

Art. 16. O **formulador** de combustíveis autorizado deverá:

I - **adquirir correntes de hidrocarbonetos exclusivamente para a formulação de gasolina A e óleo diesel**, mediante importação direta, após prévia autorização da ANP para exercer a atividade de importação das correntes apropriadas de acordo com a legislação em vigor;

II - adquirir correntes de hidrocarbonetos exclusivamente para a formulação de gasolina A e óleo diesel, no mercado interno, dos seguintes agentes autorizados:

a) refinarias de petróleo;

b) centrais de matéria-prima petroquímica;

c) importadores de derivados de petróleo.

11. Em relação especificamente às gasolinas, cabe transcrever os arts. 2º e 3º da Resolução ANP nº 40, de 25 de outubro de 2013, que regula as especificações das gasolinas de uso automotivo:

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)

12. Em relação ao óleo diesel, transcreve-se os arts. 2º e 8º da Resolução ANP nº 50, de 23 de dezembro de 2013:

Art. 2º Para efeitos desta Resolução os óleos diesel de uso rodoviário classificam-se em:

I - Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel;

II - Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente.

.....

Art. 8º Para efeitos desta Resolução define-se:

.....

VIII - Produtor de óleo diesel A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.

13. Importante, ainda, para o deslinde da questão, é a Resolução ANP nº 58, de 17 de dezembro de 2014, que tratou da à autorização para o exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos e a sua regulamentação:

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;

.....

Art. 21. A aquisição de gasolina A, de óleo diesel A, de óleo diesel marítimo e de OCTE pelo distribuidor deverá ser realizada, junto ao produtor de derivados de petróleo, sob o regime de contrato de fornecimento ou sob o regime de pedido mensal.

.....

Art. 36. É vedado ao distribuidor de combustíveis líquidos:

.....

III - a **comercialização com o revendedor varejista de combustíveis automotivos de gasolina automotiva A, de óleo diesel A**, de óleo diesel não rodoviário, de óleo combustível, de óleo combustível marítimo, de óleo combustível para turbina elétrica (OCTE), de etanol anidro combustível, de biodiesel (B100), de mistura biodiesel/óleo diesel não especificada ou não autorizada pela ANP.

14. Para análise da cadeia de produção e distribuição de combustíveis, importa relacionar as seguintes definições, extraídas das normas acima transcritas:

a) Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVII);

b) Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVIII)

c) Formulador: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de formulação de combustíveis (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso IV)

d) Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos (Resolução ANP nº 5/2012, art. 2º, inciso VII);

e) Distribuidor de combustíveis líquidos: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso V)

f) Gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso I)

g) Gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina "A" e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso II);

h) Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII); e

i) Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso I);

j) Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso II);

k) Produtor de óleo diesel A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII).

15. Diante dos dispositivos transcritos nos itens 10 a 13 e das definições relacionadas no item 14, verifica-se que a cadeia de produção e distribuição de gasolina e óleo diesel possui a seguinte estrutura:

a) a cadeia tem início com as atividades de produção de gasolina tipo “A” e de óleo diesel tipo “A”, que somente podem ser efetuadas por refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (alíneas “h” e “k” do item 14 desta Solução de Consulta);

b) conforme disposto no art. 21 da Resolução ANP nº 58/2014 o distribuidor de combustíveis, obrigatoriamente, adquire a gasolina “A” e o óleo diesel “A” junto ao Produtor de Derivados de Petróleo, que é a pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (alínea “a” do item 14);

c) o distribuidor mistura a gasolina “A” com etanol anidro obtendo a gasolina “B” e adiciona biodiesel ao óleo diesel “A” obtendo o óleo diesel “B”;

d) o distribuidor revende a gasolina “C” e o óleo diesel “B” para o revendedor varejista de combustíveis automotivos (nesse ponto, é importante destacar que é vedado ao distribuidor a venda, ao varejista, de gasolina “A” e de óleo diesel “A”, conforme disposto no art. 36 da Resolução ANP nº 58/2014).

16. Verifica-se, então, que não procede a alegação da Consulente no sentido de que a atividade por ela exercida é *“diferentemente das demais empresas que operam no mercado de simples compra e venda de combustíveis”*, já que, conforme demonstrado nos itens anteriores, todos os distribuidores exercem as mesmas atividades.

17. Também não se confundem a atividade de formulação de combustíveis, que é a produção de gasolina “A” e de óleo diesel “A” exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com as atividades desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível, para obtenção da gasolina “C”, e à adição de biodiesel ao óleo diesel “A” para a obtenção do óleo diesel “B”.

18. Destaca-se, ainda, que **não é permitido ao Distribuidor exercer a atividade de formulação**, visto que as distribuidoras de combustível não foram incluídas na permissão contida art. 15 da Resolução ANP nº 5, de 2012, **in verbis**:

Art. 15. As refinarias de petróleo e centrais de matéria-prima petroquímica com suas atividades autorizadas pela ANP poderão exercer a atividade de formulação de combustíveis.

19. Em contrapartida, também é vedado ao produtor de combustíveis o exercício da atividade de distribuição, visto que não é permitido a ele efetuar vendas para varejistas, conforme se verifica das transcrições abaixo:

Resolução ANP nº 16, de 2010

Art. 18. O refinador de petróleo autorizado não poderá comercializar derivados diretamente com:

I - transportador revendedor retalhista (TRR);

II - revendedor varejista de combustíveis automotivos, GLP, combustíveis de aviação e Gás Natural Veicular (GNV);

III - posto escola.

IV - distribuidor de combustíveis automotivos líquidos inadimplente com a contratação do Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC). (Redação acrescida pela Resolução ANP nº 790/2019)

Resolução ANP nº 5, de 2012

Art. 16. **O formulador de combustíveis autorizado deverá:**

[...]

III - comercializar gasolina A exclusivamente com:

a) distribuidores de combustíveis adimplentes com a contratação do Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC); (Redação da alínea dada pela Resolução ANP Nº 790 DE 10/06/2019).

b) refinarias de petróleo;

c) centrais de matéria-prima petroquímica;

d) exportadores de derivados de petróleo.

IV - comercializar óleo diesel exclusivamente com:

a) distribuidores de combustíveis adimplentes com a contratação do Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC); (Redação da alínea dada pela Resolução ANP Nº 790 DE 10/06/2019).

b) refinarias de petróleo;

c) centrais de matéria-prima petroquímica;

d) exportadores de derivados de petróleo.

(Grifou-se)

20. Da análise dos itens 18 e 19, verifica-se que a regulamentação do setor isolou as atividades de distribuição de combustíveis das atividades de produção de combustíveis. Não sendo possível, portanto, que as atividades desenvolvidas pela Consulente sejam consideradas produção de combustíveis.

21. Quanto à alegação de que *“a Consulente realiza uma nítida atividade produtiva, nos termos definidos pelos arts. 3º e 4º do Decreto n.º 7.212/2012”*, cabe destacar que o referido decreto *“Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração*

do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI”, não se aplicando ao caso em tela, que possui regulamentação específica.

22. Visando analisar a afirmação de que “*com o advento da Lei n.º 11.727/2008, o legislador deixou expresso no art. 24, §§ 1º e 2º que pode apropriar os créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS calculados sobre os insumos sujeitos às alíquotas diferenciadas, pelo valor que é devido pelos vendedores desses produtos, ou seja, seus fornecedores*”, cabe trazer à colação o referido dispositivo:

Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **produtora ou fabricante** dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput 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.

23. O artigo supratranscrito integra um sistema de normas e não deve ser interpretado de forma isolada. Logo, para uma análise sistêmica do setor de combustíveis, deve-se também considerar o art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, transcritos a seguir:

Lei nº 9.718, de 1998

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)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....

Lei nº 10.865, de 2004.

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;

(...)

§ 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.

Decreto nº 5.059, de 2004.

Art. 1º Os coeficientes de redução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS previstos no § 5º do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ficam fixados em:

I - zero para as gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pelo Decreto nº 9.101, de 2017)

II - 0,23835 para o óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pelo Decreto nº 9.391, de 2018)

.....

Art. 2º As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a utilização dos coeficientes determinados no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes; (Redação dada pelo Decreto nº 9.101, de 2017)

II - R\$ 62,61 (sessenta e dois reais e sessenta e um centavos) e R\$ 288,89 (duzentos e oitenta e oito reais e oitenta e nove centavos) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pelo Decreto nº 9.391, de 2018)

.....

Medida Provisória nº 2.158-35, de 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;

24. Analisando-se a legislação transcrita nos itens 22 e 23, verifica-se que a tributação do setor de combustíveis, mais especificamente em relação à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a produção e comercialização de gasolina e óleo diesel, sujeita-se à incidência monofásica da seguinte forma:

a) FASE DE PRODUÇÃO: a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem concentradamente sobre a receita auferida pelo produtor mediante a aplicação das alíquotas de que trata o art. 2º do Decreto nº 5.059, de 2002 (Lei nº 9.718, de 2004, Lei nº 10.865, de 2004, e Decreto nº 5.059, de 2004), porém, com direito à apuração de créditos sobre os insumos (Lei nº 11.727, de 2008). Cabe destacar que, conforme a Resolução ANP nº 40, de 2013, e a Resolução ANP nº 50, de 2013, essas atividades somente podem ser exercidas por refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.

b) FASE DE DISTRIBUIÇÃO: as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão reduzidas a zero (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) e não há direito à apuração de créditos, visto que esse direito, conforme disposto no **caput** do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, e de acordo com o sistema de incidência monofásica, alcança somente a pessoa jurídica produtora, ou seja, refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.

c) FASE DO COMÉRCIO VAREJISTA: as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram reduzidas a zero (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) e não há direito à apuração de créditos, visto que esse direito, conforme disposto no **caput** do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, alcança somente a pessoa jurídica produtora, ou seja, refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores.

25. A consulente interpretou que sua atividade é produção de combustíveis, para efeito de ter direito à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e, ainda, que é uma pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, desta feita para redução a zero das alíquotas dessas contribuições, ignorando o fato de que é vedado o exercício concomitante das duas atividades.

26. Conforme visto pelas normas da ANP supratranscritas, a consulente enquadra-se como distribuidora da gasolina C e do óleo diesel B e não como produtora ou formuladora de gasolina e óleo diesel (as produtoras produzem gasolina A e óleo diesel A) e, portanto, não fazem jus ao crédito previsto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Logo, tendo em vista a sistemática concentrada e a legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as distribuidoras de gasolina e de óleo diesel adquirem os insumos para mistura e distribuição, sem quaisquer direitos a créditos das contribuições

27. Diante do exposto, responde-se ao primeiro questionamento da consulente informando que a pessoa jurídica distribuidora de combustíveis não faz jus ao direito de apuração de créditos decorrentes da aquisição de gasolina "A" e de óleo diesel "A".

28. Com a resposta negativa ao primeiro questionamento, ficam prejudicados os demais questionamentos.

Conclusão

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

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação