



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.905711/2018-34
ACÓRDÃO	3101-004.691 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO SABBA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. REGIME MONOFÁSICO. COMBUSTÍVEIS. BIODIESEL UTILIZADO NA FORMULAÇÃO DE DIESEL TIPO B. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre a cadeia produtiva de combustíveis submetem-se ao regime monofásico, com concentração da carga tributária nas etapas iniciais, aplicando-se alíquota zero nas operações subsequentes realizadas pelo distribuidor, o que afasta, em regra, a possibilidade de constituição de créditos, conforme entendimento firmado no Tema nº 1.093 do STJ.

Inexistindo previsão legal específica que autorize o creditamento relativo ao biodiesel — diversamente do que ocorre em hipóteses expressamente contempladas pelo legislador —, mostra-se inviável o aproveitamento de créditos, sob pena de desvirtuamento da sistemática tributária aplicável ao setor de combustíveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) Por maioria de votos, reverter as glosas de fretes com transferência de insumos, produtos em elaboração, fretes para armazenagem de produto acabado para composição de estoque mínimo, os encargos de depreciação de Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Vencidos os Conselheiros Ramon Silva Cunha e Gilson Macedo Rosenburg Filho que negaram o aproveitamento das rubricas, por entender que não havia industrialização na mistura dos combustíveis; b) Pelo voto de qualidade, foram mantidas as glosas dos custos com biodiesel, vencido Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli

Rodrigues, Conselheira Luciana Ferreira Braga (relatora) e Conselheiro Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago. Designado o Conselheiro Renan Gomes Rego para redigir o voto vencedor do capítulo;
c) Por unanimidade, em reverter as glosas com energia elétrica.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relator

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Redator designado

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Petroleo Sabba S/A em razão da improcedência da manifestação de inconformidade julgada pela 4ª Turma/DRJ03, que concluiu no sentido de considerar “não formulado” o Pedido de Ressarcimento - PER nº 17561.39704.200317.1.1.18-4668 e da consequente “não declaração” das declarações de compensação - DComp vinculadas ao referido PER, por meio do qual a empresa pleiteou o ressarcimento de supostos créditos, no valor R\$ 11.877.236,17, dos quais R\$ 5.515.795,60 correspondem a créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (Cod. 201) e R\$ 6.361.440,57 correspondem a créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – Importação (Cod. 208), referentes ao PIS/Pasep não cumulativa do 4º trimestre de 2016.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. PRODUTO ADQUIRIDO PARA REVENDA. IMPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

A pessoa jurídica, ainda que sujeita ao regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep em relação a determinadas receitas, que exerce as atividades de importação e distribuição de combustíveis, não pode descontar créditos relativos ao PIS/Pasep pago na importação do álcool a ser adicionado à gasolina, para posterior revenda, por força da expressa vedação contida no art. 3º, inciso I, alínea b da Lei nº 10.637, de 2002.

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”.

Segundo normas da Agência Nacional do Petróleo, a manifestante 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 faz jus ao crédito previsto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. INSUMOS. PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEIS.

É vedada apuração de créditos sobre aquisição de bens sujeitos à incidência monofásica, adquiridos para revenda, conforme exceção explicitamente prevista nos textos das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, porquanto expressamente proibida pelo art. 3º, inc. I, alínea b, c/c o art. 2º, § 1º, inc. I e § 1º-A das referidas leis.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar as despesas, custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades

estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, nº âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si sós critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis das contribuições devidas. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. INDEFERIMENTO.

Após a vigência do regime monofásico de incidência, não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a aquisição e revenda de combustíveis.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

É vedada a apuração de crédito sobre fretes suportados pelo distribuidor de combustíveis na operação de revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep

FRETE NA AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE BENS PARA REVENDA ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O frete pago na aquisição de bens não comporta a apuração de crédito das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, em separado, por compor o custo de aquisição do produto adquirido para revenda.

O frete incorrido no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não é passível de apuração de crédito, pois tal serviço é realizado após a finalização do processo produtivo, não podendo ser classificado como insumo, mormente tratando-se de atividade de distribuição de produtos sujeitos à incidência monofásica.

MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO SOBRE VALOR DE AQUISIÇÃO E ENCARGOS DE DEPRECIACÃO.

É vedada a apuração de crédito sobre o valor de aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao ativo imobilizado, bem como sobre os

encargos de depreciação sobre tais bens, na atividade de distribuição de combustíveis, bem como em qualquer outra atividade comercial.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Considerando as disposições dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, trazer aos autos todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir, precluindo o direito de o manifestante apresentar prova documental em outro momento processual, salvo se incorridas as situações especiais previstas.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO EM PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

A nulidade do ato administrativo praticado pela autoridade a quo só poderá ser decretada quando se vislumbra afronta aos requisitos de nulidades prescritos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. O Despacho Decisório denegatório de pedido de ressarcimento não tem a natureza de lançamento, sendo que, no caso, a cobrança levada a efeito pelo fisco refere-se a débitos confessados em declarações de compensações.

INTIMAÇÕES DIRIGIDAS AOS ADVOGADOS. DESCABIMENTO.

No processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

Assim, a discussão dos autos tem por objeto créditos de PIS/COFINS apurados pela RECORRENTE, decorrentes das seguintes despesas incorridas no período:

- (i) Bens importados adquiridos para revenda ou sujeitos à tributação plurifásica;
- (ii) Bens e serviços utilizados como insumos em geral;
- (iii) Armazenagem de mercadorias;
- (iv) Fretes;
- (v) Energia Elétrica;
- (vi) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- (vii) Encargos de depreciação.

Entendeu a primeira instância que o fato de as receitas auferidas pela RECORRENTE estarem vinculadas à comercialização de mercadorias cujo regime de tributação é monofásico (combustíveis em geral), não teria o direito de descontar/apurar créditos de PIS e COFINS sob o regime não cumulativo referentes às despesas vinculadas à tal atividade, a exemplo dos dispêndios com armazenagem, frete, insumos, aluguéis, energia elétrica, entre outros.

A premissa adotada pelo Auditor é que o regime monofásico afastaria o regime não cumulativo do PIS e da COFINS como um todo e, portanto, os créditos gerados a partir de despesas apuradas pela RECORRENTE, por supostamente não estarem enquadradas no regime não cumulativo, não seriam passíveis de ressarcimento.

Assim, entendeu a DRJ que a alíquota zero na compra e revenda dos produtos pela RECORRENTE afastaria o seu direito de aproveitar créditos sobre as despesas vinculadas à receita de venda dos mesmos, glosando, ipso facto, dispêndios com frete para aquisição dos produtos, transferência, armazenagem, etc.

Em sede de Recurso Ordinário o contribuinte defende, em síntese:

1) Que diferentemente do que constou na decisão recorrida, não se resumem a “mera compra e revenda de combustíveis”, mas também englobam importantíssima etapa produtiva, notadamente a produção de toda a GASOLINA e todo o ÓLEO DIESEL que são consumidos por veículos automotores em geral, pois são as distribuidoras de combustíveis(RECORRENTE) as únicas responsáveis e autorizadas a realizar a produção/formulação/mistura dos referidos combustíveis, que se dá através da mistura/adição na chamada GASOLINA “A” e no ÓLEO DIESEL “A” de biocombustíveis (EAC e BIODIESEL), formando/produzindo/transformando o ÓLEO DIESEL “B” e a GASOLINA “C”, produtos estes que são os únicos permitidos/próprios para consumo nos veículos automotores que transitam no país.

2) Que os dispêndios com os bens e serviços outrora glosados são, inquestionavelmente, insumos para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela RECORRENTE, possuindo total correlação e umbilical ligação com a sua atividade-fim, de modo que o desconto de créditos de PIS/COFINS é expressamente permitido pela legislação (art. 3, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), chancelado pela jurisprudência do judiciário, notadamente do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no REsp Repetitivo nº 1.221.170 e também pela jurisprudência administrativa, por meio de diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) tanto nas “câmaras baixas” quanto na sua respectiva Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), todos elencados ao longo da presente defesa.

3) Que o acórdão ora recorrido também chancelou entendimento totalmente equivocado de que a legislação que trata de créditos de PIS/COFINS deveria ser interpretada de forma literal, pois o rol dos bens e serviços lá descritos como passíveis de gerar créditos é TAXATIVO, e não exemplificativo.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

DO MÉRITO

DA ATIVIDADE DA EMPRESA E A ALEGAÇÃO DE HARMONIA ENTRE A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA E A NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS.

Conforme previsto no seu estatuto social, a empresa Petroleo Sabba SA atua precipuamente no comércio atacadista de combustíveis derivados ou não de petróleo.

A DRJ entendeu que o Recorrente não ocupa a posição de fabricante ou formuladora de gasolina, por realizar a simples mistura do álcool anidro à gasolina tipo A. O exercício da atividade de formulação de combustíveis está regulamentado pela Resolução ANP Nº 5, de 2012, e consiste na produção de gasolina tipo A e óleo diesel por meio de mistura mecânica de hidrocarbonetos líquidos. Refinarias e centrais de matérias-primas petroquímicas também podem exercer a atividade de formulação de combustíveis, mas não os distribuidores.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte alega que suas atividades não se resumem a “mera compra e revenda de combustíveis”, mas também englobam importantíssima etapa produtiva, notadamente a produção de toda a GASOLINA e todo o ÓLEO DIESEL que são consumidos por veículos automotores em geral, pois são as distribuidoras de combustíveis, ora recorrente, as únicas responsáveis e autorizadas a realizar a produção/formulação/mistura dos referidos combustíveis, que se dá através da mistura/adição na chamada GASOLINA “A” e no ÓLEO DIESEL “A” de biocombustíveis (EAC e BIODIESEL), formando/produzindo/transformando o ÓLEO DIESEL “B” e a GASOLINA “C”, produtos estes que são os únicos permitidos/próprios para consumo nos veículos automotores que transitam no país.

Com isso, o recorrente adquire tanto produtos acabados (que são destinados à revenda), como produtos inacabados que são destinados aos processos mecânicos de formulação e mistura para gerarem os produtos finais.

Vale destacar que a indústria de combustíveis e biocombustíveis no Brasil está estruturada em uma cadeia com 3 (três) agentes principais: (i) os produtores (refinarias e usinas); (ii) os distribuidores (atacadistas) e; (iii) os revendedores varejistas (postos de combustíveis em geral).

Na fase de produção, as refinarias são responsáveis por refinar o petróleo e produzir os combustíveis fósseis, dentre os quais se destacam a gasolina, o óleo diesel, a querosene de aviação (“QAV”), os lubrificantes em geral e o gás liquefeito de petróleo (“GLP”).

Por sua vez, as usinas são responsáveis pela produção do biodiesel e do etanol (EHC ou EAC), majoritariamente a partir do processamento da cana de açúcar.

Na fase de distribuição, as distribuidoras (caso da recorrente) recebem os combustíveis fósseis das refinarias e os biocombustíveis das usinas; fazem adições e misturas nas respectivas fórmulas, e comercializam os produtos finais prontos para o consumo com os revendedores varejistas e grandes consumidores.

Por fim, na fase do varejo, os combustíveis (gasolina e diesel), biocombustíveis (etanol hidratado) e lubrificantes recebidos das distribuidoras são comercializados pelos postos de revenda aos consumidores finais.

Atualmente, a Lei 10.833/2003, que dispõe sobre o regime não-cumulativo da COFINS, contém em seu art. 2º o regime geral para utilização da técnica da não-cumulatividade, que confere o direito ao desconto dos créditos apurados com base nos incisos do art. 3º, inexistindo qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos relativos a operações envolvendo produtos sujeitos ao regime monofásico.

Ademais, por determinação legal, a responsabilidade de fazer essa mistura/formulação de **gasolina tipo C** e **óleo diesel tipo B** é exclusiva das distribuidoras. Confira-se:

Resolução ANP nº 40/13:

Art. 5º A responsabilidade pela adição de etanol anidro combustível à GASOLINA “A” é exclusiva do distribuidor autorizado pela ANP.”.

Resolução ANP nº 30/16:

Art. 4º Fica o distribuidor de combustíveis líquidos responsáveis pela FORMULAÇÃO e comercialização de ÓLEO DIESEL “B” a B30, observados os dispositivos constantes da Resolução CNPE nº 3, de 21 de setembro de 2015 e Portaria MME nº 516, de 11 de novembro de 2015.

Por outro lado, o Fisco vem justificando a autuação por entender que a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Há decisões neste CARF que salvaguardam o entendimento do Fisco de que a distribuidora não fabrica ou produz bens, de forma que possa considerar, para efeitos tributários, o álcool anidro, a gasolina do tipo A ou o biodiesel como insumos dos produtos gasolina do tipo C ou óleo diesel tipo C, destinados à venda.

Por outro lado, acham-se apreciações pela possibilidade de creditamento desses produtos, já que são considerados insumos, posição essa que me filio.

Embora a obtenção da **gasolina tipo C** e do **óleo diesel tipo B** seja um processo que não se enquadra no conceito de industrialização, entendo que a Recorrente ainda assim é uma empresa produtora (embora não seja indústria) que exerce atividade além de distribuição, vale dizer, acumula função de produtora e distribuidora, por imposição normativa.

Nesses termos, cito Acórdão nº 3101-004.084, de relatoria do Conselheiro Renam Gomes Rego, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2018 DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA DO TIPO C. CARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à gasolina tipo A para a obtenção da gasolina do tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, é considerado insumo pela legislação PIS/Pasep e COFINS. Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO COMUM. DISTRIBUIDORAS DE ÁLCOOL. POSSIBILIDADE A partir de agosto de 2017, estabeleceu-se o regime bifásico nas operações envolvendo o etanol hidratado comum (EHC), com aplicação das alíquotas de PIS e COFINS para as distribuidoras, por meio dos Decretos n.ºs 9.101/2017 e 9.112/2017. Assim, por força do princípio da não cumulatividade do PIS/COFINS assegurado no citado §12º do art. 195 da CF/88 e definido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, permite-se o creditamento sobre as aquisições tributadas do referido produto.

Passo, então, a analisar as glosas.

DOS INSUMOS

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: “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.” Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições.” Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros

somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade.

FRETES E ARMAZENAGEM

A Recorrente desconta créditos em relação a frete pela transferência de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias na apuração das contribuições, o chamado frete interno.

Em sede de Recurso, restou demonstrado toda a cadeia logística de transporte e armazenagem dos produtos, seja insumo ou produto acabado destinado à venda, desde a aquisição nas refinarias, passando pelos estabelecimentos produtores até as bases secundárias de distribuição.

Esclarece, ainda, que a diferença entre BASES PRIMÁRIAS e BASES SECUNDÁRIAS reside no fato de que aquelas recebem os derivados de petróleo diretamente das refinarias, ao passo que as bases secundárias são abastecidas com combustíveis fósseis recebidos por transferência de uma base primária ou de outra base secundária.

Reforça pela necessidade de as distribuidoras de combustíveis apresentarem à ANP o fluxo logístico de abastecimento, sob pena de sequer conseguirem a autorização para exercício da atividade, conforme abordado acima em análise à Resolução ANP nº 58/2014.

Chega a conclusão pela total possibilidade e legalidade do desconto de créditos de PIS/COFINS sobre as despesas com frete interno, sejam aqueles incorridos para transporte de produtos acabados, em elaboração e/ou, ainda, de insumos.

In casu, partindo da premissa que a Recorrente também exerce atividade de produção de combustível, sob os olhares do regime da não cumulatividade das contribuições à luz das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, entendo que a Recorrente tem direito aos créditos de

fretes para aquisição de mercadorias e insumos e de fretes internos com o fito de possibilitar a transferência de combustíveis, insumos e produtos em elaboração.

Nesse ponto, vale lembrar que a Súmula CARF nº 217, que trata da impossibilidade de creditamento de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, o que difere EM PARTE do presente caso, pois aqui os produtos etanol anidro combustível (EAC) e biodiesel tipo A são insumos, e não produtos acabados.

Dessa forma, considerando que a etapa produtiva realizada pela Recorrente é ampla e complexa, que vai desde a aquisição dos produtos na refinaria, passa pela produção e pelo armazenamento e se estende até a efetiva entrega dos combustíveis aos pontos de venda, seja por imposição legal, seja por técnica de produção e/ou seja pelas características físico químicas dos combustíveis, voto no sentido de reverter as glosas de fretes com o fito de possibilitar a transferência de insumos e produtos em elaboração.

Mantém-se, entretanto, a glosa efetuada sobre frete interno de produtos acabados, em respeito à Súmula CARF nº 217.

FRETE INTERNO COM OPERAÇÃO DE VENDA E ARMAZENAGEM

Alega o Recorrente que, com o art. 177, §2º da CF/88 que determinou a obrigatoriedade de manutenção regular do abastecimento de combustíveis em nível nacional, uma das soluções encontradas pelo legislador como medida de segurança afim de evitar o desabastecimento foi permitir que a ANP pudesse exigir que as distribuidoras de combustíveis mantenham, em todas as suas bases de armazenamento, estoques mínimos de combustíveis e de biocombustíveis.

Tal regulamentação atualmente está disposta na Resolução ANP 45/13 (GASOLINA/DIESEL) e na Resolução ANP 06/15 (QAV).

Lei 9.478/97:

“Art. 8. A ANP terá como finalidade promover a regulação, a contratação e a FISCALIZAÇÃO das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis, cabendo-lhe:

(...)Parágrafo único. No exercício das atribuições de que trata este artigo, com ênfase na garantia do abastecimento nacional de combustíveis, desde que em bases econômicas sustentáveis, a ANP poderá exigir dos agentes regulados, conforme disposto em regulamento:

I - a manutenção de estoques mínimos de combustíveis e de biocombustíveis, em instalação própria ou de terceiro;”.

Resolução ANP 45/13:47 “Art. 4º Os distribuidores de combustíveis, individualizados, devem assegurar estoques SEMANAIS médios (EsmD) de

GASOLINA “A”, de ÓLEO DIESEL “A” S10 e de ÓLEO DIESEL “A” S500, iguais ou superiores ao estoque mínimo requerido (EmínimoD).

(...)EmínimoD: estoque mínimo requerido, em m³ (metro cúbico), a ser mantido pelo distribuidor por tipo de produto e por local de manutenção de estoques;

(...)Art. 11. O não atendimento às disposições desta Resolução sujeita o infrator às penalidades previstas na Lei n. 9.847, de 26 de outubro de 1999, e no Decreto n. 2.953, de 28 de janeiro de 1999, sem prejuízo das demais sanções cabíveis.”.

Nos termos da citada Resolução ANP 45/13, caso a RECORRENTE não mantenha os estoques mínimos lá previstos, estará sujeita a penalidades de diversas naturezas, incluindo levadas multas pecuniárias, podendo inclusive perder a autorização para ser uma distribuidora nos casos de reincidência.

Com isso o Recorrente pleiteia a reversão das glosas de frete relativas ao transporte para fins de armazenagem, esclarecendo que a mistura dos biocombustíveis ocorrem de 3 formas distintas:

I. MISTURA EM TANQUE: Nas instalações de armazenamento de um distribuidor de combustíveis ou de um terminal, a mistura biodiesel/diesel, em proporções preestabelecidas, pode ser executada em um tanque previamente selecionado, a partir de transferência de ÓLEO DIESEL “A” e BIODIESEL de forma alternada ou simultânea, com a utilização de misturadores;

II. MISTURA NO CAMINHÃO-TANQUE: Caso a operação consista no carregamento dos produtos separadamente em um mesmo compartimento do caminhão-tanque, recomenda-se iniciar com DIESEL, em proporções preestabelecidas. A homogeneização da mistura ocorre durante o percurso, desde a instalação até a entrega ao consumidor final;

III. MISTURA EM LINHA NO CARREGAMENTO DO CAMINHÃO TANQUE: Normalmente pequenas quantidades de BIODIESEL são introduzidas na linha com utilização de bombas dosadoras, misturando-se ao ÓLEO DIESEL “A” pelo movimento turbulento do produto ao longo da homogeneização.

Como a atividade produtiva realizada pela Recorrente é ampla e complexa, indo da aquisição dos produtos na refinaria, produção e armazenamento, até a efetiva entrega dos combustíveis aos pontos de venda, seja por imposição legal, seja por técnica de produção e/ou seja pelas características físico químicas dos combustíveis, voto no sentido de reverter às glosas de fretes quando destinado à armazenagem em razão da imposição legal nesse sentido.

DO BIODIESEL

Restou demonstrado que a aquisição do biodiesel é para a obtenção do óleo diesel tipo B, como estipula a Lei nº 13.033/2014, a Resolução CNPE nº 16/2018 e Resolução ANP nº 30/16:

Lei nº 13.033/2014:

Art. 1. São estabelecidos os seguintes percentuais de adição obrigatória, em volume, de biodiesel ao ÓLEO DIESEL vendido ao consumidor final, em qualquer parte do território nacional:

(...)Art. 1-B Após a realização, em até trinta e seis meses contados da promulgação desta Lei, de testes e ensaios em motores que validem a utilização da mistura, é autorizada a adição de até 15% (quinze por cento), em volume, de biodiesel ao ÓLEO DIESEL vendido ao consumidor final, em qualquer parte do território nacional, observado o disposto no inciso XI do art. 2º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.”

A Resolução CNPE nº 16/2018 estabelece o percentual mínimo de 12% (e máximo de 15%) de BIODIESEL no ÓLEO DIESEL (art. 2). A título informativo, vale mencionar a referida resolução também prevê um aumento gradativo ao longo do tempo do percentual mínimo de BIODIESEL na composição do DIESEL, de modo que em 01/03/2020 o percentual passou a ser de 12%; em 01/03/2021 de 13%; em 01/03/2022 será de 14%; e em 01/03/2023 de 15%.

Resolução ANP nº 30/16:

“Art. 3º Para efeitos desta Resolução definem-se:

(...)IV - ÓLEO DIESEL “A”: combustível isento de biodiesel de uso rodoviário ou não rodoviário, destinado a veículos e equipamentos dotados de motores do ciclo Diesel, produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores;

V - ÓLEO DIESEL “B” a B30: mistura composta por ÓLEO DIESEL “A” e biodiesel no teor superior ao compulsório estabelecido pela legislação vigente e inferior ou igual a 30%, em volume, que atenda a especificação estabelecida no Regulamento Técnico, parte integrante desta Resolução.”.

Assim, o BIODIESEL é, incontestavelmente, insumo necessário e essencial à atividade de distribuição de combustíveis, pois a composição do óleo diesel “B” comercializado no país possui biodiesel em suas composições, por imposição legal, de modo que sua aquisição gera o direito ao registro de crédito do PIS e da COFINS.

Vale destacar que o dever de fazer essa mistura é exclusiva das distribuidoras, nos termos do art. 4º da Resolução ANP nº 30/2016.

Diante deste cenário, resta claro que a aquisição de biodiesel é elemento estrutural e inseparável (critério da *essencialidade*) para a produção do óleo diesel tipo B, o que, por

consequente, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, na leitura que lhe foi conferida pelo STJ no REsp n. 1.221.170.

Assim, revento as glosas de créditos de biodiesel.

ALCOOL ANIDRO IMPORTADO - ALÍQUOTAS

Ficou constatado que a Recorrente toma créditos para a apuração das contribuições em relação à aquisição de etanol anidro importado.

O acórdão recorrido entendeu que a RECORRENTE, na condição de importadora do referido álcool anidro, deveria ter aplicado nas vendas internas as alíquotas do PIS/COFINS previstas no art. 2, I, do Decreto 6.573/08, no valor de R\$ 23,38 para o PIS e R\$ 107,52 para a COFINS, e não as alíquotas que normalmente incidem nas vendas realizadas por distribuidores, previstas no art. 2, II, do mesmo Decreto 6.573/08.

Os débitos ora em cobrança decorrem, portanto, da diferença entre as alíquotas aplicáveis ao importador versos as alíquotas aplicáveis ao distribuidor.

A Recorrente narra que, por ser optante do Regime Especial de Apuração e Pagamento de PIS/PASEP e COFINS sobre Combustíveis ("RECOB"), previsto no art. 5, §4º da Lei nº 9.718/98, a RECORRENTE está sujeita a alíquotas específicas (ad rem), previstas nos incisos I e II do referido §4º, as quais são ajustadas pelos coeficientes de redução previstos no Decreto nº 6.573/08; isso em substituição as alíquotas "genéricas" (ad valorem) a que alude os incisos I e II do caput do art. 5 em questão:

Lei 9.718/98:

"Art. 5. 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:

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor."

(...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.”.

Decreto nº 6.573/08:

“Art. 2. As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º, ficam fixadas, respectivamente, no valor de:

I - R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e (Redação dada pelo Decreto nº 9.101, de 2017)II - R\$ 19,81 (dezenove reais e oitenta e um centavos) e R\$ 91,10 (noventa e um reais e dez centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Redação dada pelo Decreto nº 9.112, de 2017)”.

Ocorre que no presente caso a Recorrente atua tanto como importadora quanto como distribuidora e a legislação aplicável, como visto, não faz qualquer menção à alíquota que deve prevalecer na hipótese em que o contribuinte exerce concomitantemente 2 (duas) atividades tributadas de forma diferente.

Neste ponto adoto o voto proferido no Acórdão nº 3101-004.084, de relatoria do Conselheiro Renam Gomes Rego, que assim entendeu:

Defende que a legislação em questão adota como critério para identificar a respectiva alíquota incidente no caso concreto determinada qualidade do sujeito passivo, e não atributos da operação por este realizada. Ou seja, a legislação não aduz que as operações com EAC importado e/ou com EAC distribuído no mercado interno seriam tributados sob esta ou sob aquela alíquota diferentemente, e sim que as operações realizadas pelo sujeito passivo importador e/ou pelo sujeito passivo distribuidor seriam oneradas de forma distinta.

A título de exemplo, explica que uma empresa trading que importar EAC nunca poderá aplicar as alíquotas devidas pelo distribuidor. Do mesmo modo, um distribuidor que não realiza importações igualmente não poderá aplicar as alíquotas do importador.

De fato, se analisarmos a legislação em comento, não há qualquer menção normativa sobre a aplicação da alíquota de distribuidor somente para aquisições no mercado interno. Assim como, não existe referência quando um importador atua também como distribuidor.

Dessa forma, entendo correto o procedimento da Recorrente que, além de não ser contrário à específica legislação tributária, atua como distribuidora do produto importado. Ademais, diante da evidente lacuna normativa, aplico o princípio do in dubio pro contribuinte, em consonância analógica ao artigo 112 do CTN, que é aplicado às penalidades tributárias.

Assim, entendo indevida a apuração realizada pela Fiscalização, de modo que não há que se falar em lançamento complementar e/ou em penalização, devendo, ser reformada a decisão ora recorrida.

DEMAIS GLOSAS

Foram glosados outros insumos em virtude do entendimento de que a monofasia afastaria a não cumulatividade. Esses gastos decorrem de energia elétrica; Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e; encargos de depreciação, todos discriminados no próprio acórdão recorrido.

Fato é que não fosse o entendimento da desarmonia entre monofasia e não cumulatividade provavelmente tais gastos sequer seriam glosados.

Diante disso, revento as glosas de energia elétrica (art. 3, II e III, da Lei n. 10.637/02 e art. 3, II e IX, da Lei 10.833/03); Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (art. 3, VI, das Leis 10.637/02 e 10.833/03) e; encargos de depreciação (art. 3, §1º, III, das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para considerar indevida a apuração realizada pela Fiscalização, de modo que não há que se falar em lançamento complementar e/ou em penalização, devendo, ser reformada a decisão recorrida quanto aos bens importados adquiridos para revenda, bem como:

- a) reverter as glosas de fretes com transferência de insumos, produtos em elaboração, fretes para armazenagem de produto acabado para composição de estoque mínimo, os encargos de depreciação de Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.
- b) reverter as glosas com energia elétrica, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e; encargos de depreciação.
- c) reverter as glosas de créditos com aquisição do Biodiesel

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir da eminente Relatora Conselheira, ousou discordar somente quanto a reverter as glosas de créditos com aquisição do Biodiesel.

Inicialmente, cumpre destacar que sempre sustentei — e mantenho esse entendimento — que a produção de gasolina do tipo C e de óleo diesel do tipo B, mediante a adição de etanol anidro à gasolina tipo A e de biodiesel ao diesel tipo A, respectivamente, configuram a elaboração de novo produto destinado à comercialização, ainda que tais processos não se subsumam, necessariamente, ao conceito de industrialização propriamente dita, nos termos da legislação do IPI.

Em outras palavras, ainda que se possa suscitar — com alguma razoabilidade — controvérsia quanto à qualificação do diesel tipo B como produto industrializado, à luz do parágrafo único do art. 46 do CTN, tenho por irrelevante, para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a circunstância de se tratar — ou não — de produto industrializado.

Com efeito, a própria legislação distingue, de forma expressa, a produção de novo produto da industrialização em sentido estrito, admitindo ambas como etapas aptas a ensejar o creditamento. Nesse sentido, dispõe o art. 3º:

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

*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)*

É que *fabricação de produtos* corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e **produção de bens** refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um **bem novo destinado à venda**.

Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que também podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições (como o caso em tela), citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em

embalagem de apresentação mencionadas nos incisos I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

Obviamente, há atividades que se encontram em zona intermediária entre a mera revenda e a produção de bens e, em razão disso, oferecem dificuldades de interpretação acerca da modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser aplicada à hipótese (aquisição de bens para revenda ou de insumos produtivos, inciso I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nesses casos, o enquadramento somente pode ser feito a partir da análise do caso concreto para verificação da atividade efetivamente desenvolvida.

Nesse ponto, entendo — conforme igualmente consignado pela Ilustre Relatora — que o biodiesel constitui elemento estrutural e indissociável do processo produtivo do diesel tipo B, atendendo, portanto, ao critério da essencialidade, já que, repito, a produção desse combustível pressupõe a realização de processo físico-químico consistente na mistura de dois produtos distintos, o que resulta em um novo produto, com características próprias.

Nessas condições, e sob esse específico prisma, defendi, em momento pretérito recente, a existência do direito ao creditamento.

Não obstante, conforme corretamente assinalado pela Fiscalização, os produtos classificados como “insumos” — diesel tipo A e biodiesel — submetem-se ao regime de tributação monofásica (vale dizer, com incidência concentrada) na etapa inicial da cadeia produtiva, seja na refinaria (diesel tipo A), seja na usina produtora (biodiesel), nos termos da legislação de regência a seguir transcrita:

Para o **diesel tipo A** (LEI Nº 9.990, DE 21 DE JULHO DE 2000):

Art. 3o Os arts. 4o, 5o e 6o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

"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 pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:" (NR)

"I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;" (AC)*

"II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;" (AC)

"III – dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP;" (AC)

"IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades." (AC)

"Parágrafo único. Revogado."

"Art. 5º 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 pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:" (NR)

"I – um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento e seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina;" (AC)

"II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades." (AC)

"Parágrafo único. Revogado."

"Art. 6º O disposto no art. 4º desta Lei aplica-se, também, aos demais produtores e importadores dos produtos ali referidos." (NR)

"Parágrafo único. Na hipótese de importação de álcool carburante, a incidência referida no art. 5º dar-se-á na forma de seu:" (NR)

"I – inciso I, quando realizada por distribuidora do produto;" (NR)

"II – inciso II, nos demais casos." (NR)

Para o **biodiesel** (LEI Nº 11.116, DE 18 DE MAIO DE 2005):

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidirão, uma única vez, sobre a receita bruta auferida, pelo produtor ou importador, com a venda de biodiesel, às alíquotas de 6,15% (seis inteiros e quinze centésimos por cento) e 28,32% (vinte e oito inteiros e trinta e dois centésimos por cento), respectivamente.

Art. 4º O importador ou produtor de biodiesel 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 R\$ 120,14 (cento e vinte reais e quatorze centavos) e R\$ 553,19 (quinhentos e cinquenta e três reais e dezenove centavos) por metro cúbico.

§ 1º A opção prevista neste artigo será exercida, segundo termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretratável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 2º Excepcionalmente, a opção poderá ser exercida a qualquer tempo, produzindo efeitos, de forma irretratável, para o ano de 2005, a partir do 1º (primeiro) dia do mês em que se fizer a opção.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no § 2º deste artigo, o importador ou o produtor de biodiesel poderá adotar antecipadamente o regime especial de que trata este artigo, a partir de 1º de janeiro de 2005, não se lhes aplicando as disposições do art. 18 desta Lei.

*§ 4º A pessoa jurídica que iniciar suas atividades no transcorrer do ano poderá efetuar a opção de que trata o **caput** deste artigo no mês em que começar a fabricar ou importar biodiesel, produzindo efeitos, de forma irretratável, a partir do 1º (primeiro) dia desse mês.*

§ 5º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente.

§ 6º Na apuração das contribuições a serem pagas na forma deste artigo não será incluído o volume de produção de biodiesel utilizado para o consumo próprio do produtor.

Desse modo, as contribuições incidem sobre o diesel tipo A e o biodiesel, de forma monofásica, exclusivamente na etapa de produção ou importação. Após essa incidência única, tais produtos são destinados às distribuidoras, responsáveis pela produção do diesel tipo B, cuja comercialização subsequente ocorre com aplicação de **alíquota zero**.

Nesse contexto, a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça firmou orientação no sentido de que, em regra, é vedada a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à referida sistemática, porquanto inexistente cumulatividade a ser neutralizada, nos termos do **Tema nº 1.093/STJ**: *É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica (artigos 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).*

Por fim, diversamente de hipóteses específicas em que o legislador expressamente autorizou o creditamento — como ocorre com o etanol anidro na formulação da gasolina C —, não há previsão legal equivalente que ampare a apropriação de créditos relativos ao biodiesel empregado na formação do diesel tipo B.

Assim, à míngua de autorização legal expressa, e considerando-se a incidência do regime monofásico, revela-se inviável o reconhecimento do direito ao creditamento das contribuições em relação ao referido insumo, sob pena de desvirtuamento da sistemática tributária aplicável ao setor de combustíveis.

É como voto.

ACÓRDÃO 3101-004.691 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10283.905711/2018-34

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego

DOCUMENTO VALIDADO