



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.907738/2019-16
ACÓRDÃO	3301-014.634 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FEDERAL ENERGIA S/A (atual denominação de FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. PRINCÍPIO DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. DIALETICIDADE RECURSAL. MATÉRIAS IMPUGNADAS DE FORMA GENÉRICA. NÃO CONHECIMENTO.

Quando o sujeito passivo, em recurso voluntário, apenas reproduz a impugnação ou apresenta alegações genéricas, sem atacar de forma específica os fundamentos da decisão recorrida, incidem os princípios da impugnação específica e da dialeticidade, impondo-se o não conhecimento do recurso nessas matérias, nos termos do artigo 932, III, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente.

PIS E COFINS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS DIVERSOS. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ÔNUS DA PROVA. MANUTENÇÃO DAS GLOSAS.

A indicação genérica de gastos com manutenção de postos, materiais de uso e consumo, comissões, processamento de dados, serviços de arquitetura, aluguéis de veículos e outros como “insumos” não supre o ônus de demonstrar sua essencialidade ou relevância, rubrica a rubrica. Ausente prova individualizada e impugnação específica, mantêm-se as glosas e não se conhece do recurso no ponto, por violação ao princípio da dialeticidade.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS.

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

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO PARA REVENDA POR DISTRIBUIDOR. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

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.

PIS E COFINS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. APLICAÇÃO DO TEMA 1.093 DO STJ. Na revenda de combustíveis sujeitos ao regime monofásico, é vedado o crédito de PIS e de COFINS sobre despesas de frete na operação de venda suportadas pelo distribuidor, por se tratar de componente do custo de aquisição de bens monofásicos.

PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO AO CRÉDITO.

Inexistindo remissão, para armazenagem, às restrições previstas no artigo 3º, I, b, das referidas leis, é admitido o crédito sobre gastos de armazenagem de combustíveis submetidos ao regime monofásico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria 3-bens e serviços como insumos e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre armazenagem dos combustíveis, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves (relatora) e Keli Campos de Lima que davam provimento aos créditos de aquisição de álcool anidro e biodiesel B-100 e de álcool hidratado para revenda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros s Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos, reproduzo, no que interessar para fins deste julgamento o relatório da DRJ:

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 09405.14416.220119.1.1.18-2713, relativo ao crédito de PIS/Pasep não cumulativo do 4º trimestre 2018, no valor de R\$ 77.213,40, bem como das Declarações Eletrônicas de Compensação – Dcomps que utilizaram referido crédito.

Após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomps vinculadas), a unidade de origem emitiu em 09/02/2021 o Despacho Decisório (1.091/2021 - Eq. Regional Dcfaz. 4ª RF), por meio do qual indeferiu o pedido de ressarcimento formulado, bem como não homologou as compensações declaradas (Dcomps vinculadas).

Procedimento Fiscal

Referido despacho decisório, observa-se, teve por base procedimento fiscal (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 0410100.2020.00204) que analisou os Pedidos de Ressarcimentos de PIS e Cofins - mercado externo do 1º trimestre de 2017 ao 4º trimestre de 2018, consubstanciado no Relatório Fiscal e anexos que constam apensados em mencionado Despacho Decisório.

Da leitura do Relatório Fiscal constata-se que o procedimento de auditoria (de verificação dos créditos solicitados) foi realizado com base nas informações constantes da Escrituração Fiscal Digital – EFD (SPED Fiscal), das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e) e das Escriturações Contábeis Digitais (ECD) da empresa, envolvendo, também, a análise dos documentos contábeis e fiscais, planilhas e informações apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal.

Verifica-se, também, que a autoridade a quo, após análise de toda a documentação

coletada durante a fiscalização, sustenta que ao invés de créditos a ressarcir existem contribuições a pagar (PIS e Cofins) em todos os períodos de apuração fiscalizados (01 de 2017 a 12 de 2018), em razão de ter encontrado infrações a legislação tributária, tanto em relação a apuração dos créditos da não cumulatividade quanto em relação a determinação das receitas tributáveis.

Primeiramente, no tocante aos créditos, os ajustes/glosas foram efetivados nas seguintes rubricas (conforme tópico 3. Análise dos Créditos):

3.1 – Aquisição de Bens e Serviços no Mercado Interno.

3.1.1 – Aquisição de Bens para Revenda (MI) - Nesta rubrica foram glosados os créditos relativos às aquisições de Álcool Anidro, Álcool Hidratado e Biodiesel, contabilizados nas contas contábeis nº 1.01.05.01.00003, 1.01.05.01.00004 e 1.01.05.01.00008, respectivamente.

- Aquisições de Etanol. A autoridade a quo argumenta que “O art. 4º da Medida Provisória nº 613/2013, convertida na Lei nº 12.859/2013, com produção de efeitos a partir de 08/05/2013, excluiu as distribuidoras de combustíveis do § 13 da Lei nº 9.718/1998, as quais passaram a não ter mais previsão em lei para apurar créditos de PIS e Cofins não-cumulativos quando da aquisição no mercado interno de álcool carburante para revenda. Além disso, com a referida exclusão do § 13, passou-se a aplicar sobre as aquisições, pelas distribuidoras, de álcool carburante para revenda a vedação ao aproveitamento de créditos prevista no art. 3º, inciso I, alínea “b” das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003. Adicionalmente a isso, o Decreto nº 7.779/2013, com produção de efeitos a partir 08/05/2013, alterou o coeficiente de redução previsto no art. 1º do Decreto nº 6.573/2008 o que reduziu a zero as alíquotas específicas incidentes sobre as vendas desses combustíveis realizadas pelas distribuidoras.” Acrescenta que a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 2015, corrobora esse entendimento.

- Aquisições de Biodiesel. Sustenta que este produto está sujeito a incidência da alíquota concentrada das contribuições (PIS e Cofins), consoante o disposto no art. 3º, da Lei nº 11.116, de 2004, e que existe vedação legal para o aproveitamento de créditos no caso em que as aquisições são realizadas no mercado interno, para comercialização, de combustíveis sujeitos a alíquotas diferenciadas/concentradas, consoante disposto no art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, c/c art. 6º, da Lei nº 11.116, de 2004.

3.1.2 – Aquisição de Bens Utilizados como Insumo - Argumenta que a empresa não possui o direito ao crédito em relação à aquisição de insumos (previsto no inciso II, art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) uma vez que, consoante Contrato Social, ela tem como atividade-fim exclusiva o comércio atacadista de combustíveis carburantes, e também, porque não foram constatadas em sua contabilidade receitas relativas a prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda. Para defesa de sua tese menciona a Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, bem como outros posicionamentos contidos em acórdãos administrativos e outras soluções de consulta administrativas. Nesse sentido, informa que glosou os créditos relativos às aquisições contabilizadas nas contas "1.01.05.01.00008 - BIODIESEL", "5.01.04.01.00007 - 5A34- MATERIAL DE SEGURANCA", "5.01.03.03.00001 - 5A17 - MANUTENCAO COM POSTOS" e "1.02.05.03.00003 - MAQUINAS E EQUIPAMENTOS", as quais “correspondem às aquisições no mercado interno de

bens (biodiesel, lacres, óleo diesel, garrafa plástica, tanques de combustível e material para uso e consumo) e de serviços (de manutenção na rede de postos e não especificados, prestados por pessoas jurídicas)”.

3.1.3 – Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo - Nesta rubrica a fiscalização implementou glosas em relação aos serviços utilizados como insumo, serviços de armazenagem e serviços de aluguéis de veículos. Por outro lado, admitiu a integralidade dos créditos relativos aos aluguéis de imóveis e locações de máquinas, ressaltando que existem denominações próprias para os registros destas rubricas nas EFDs (Aluguéis de prédios e Aluguéis de máquinas e equipamentos).

- No tocante aos serviços utilizados como insumos a glosa ocorreu pelas mesmas razões apresentadas na rubrica anterior, ou seja, como se trata de empresa comercial que não presta serviço e/ou não realiza produção de produtos destinados a venda, a autoridade a quo entendeu que inexistem insumos e, por consequência, direito ao crédito sobre a aquisição de serviços utilizados insumos. Nesse sentido glosou os créditos relativos às aquisições contabilizados na conta 2.01.01.01 - FORNECEDORES MATERIAIS E SERVICOS, a qual agrega, entre outros, “as comissões sobre vendas, as manutenções na rede de postos, os serviços de processamento de dados, as despesas de armazenagem de combustíveis carburantes, de fretes nas operações de compra e venda de combustíveis carburantes e demais serviços (não detalhados no campo descrição da planilha) prestados por pessoas jurídicas com atividades econômicas nas áreas de: consultoria em tecnologia da informação; desenvolvimento e licenciamento de programas de computador; tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet; fabricação de componentes eletrônicos; fabricação de letras, letreiros e placas de qualquer material, exceto luminosos; fabricação de painéis e letreiros luminosos; impressão de material de segurança; instalação e manutenção elétrica; perfuração, sondagem e construção de poços de água; cartografia, topografia e geodésia; contabilidade; comunicação multimídia; engenharia; arquitetura; construção civil; provedores de acesso às redes de comunicações; reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos; representantes comerciais e agentes do comércio de combustíveis, minerais, produtos siderúrgicos e químicos; intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários; comércio atacadista de bombas e compressores; comércio atacadista de equipamentos de informática; comércio varejista de materiais de construção em geral.”

- No que diz respeito aos serviços descritos como “serviços de armazenagem”, a fiscalização não concedeu o crédito com base no entendimento disposto na Solução de Divergência - Cosit nº 02, de 2017. Como se tratam de serviços relacionados à armazenagem de gasolina “A”, álcool etanol anidro, álcool etanol hidratado, biodiesel B100, óleo diesel “A” S500 e óleo diesel “A” S10”, sustenta que não existe o direito ao crédito, consoante o disposto em referida solução de divergência.

- Por último, quanto aos serviços de alugueis de veículos, o direito ao crédito não foi autorizado pela por falta de previsão legal. Segundo a fiscalização esse o entendimento encontra-se disposto na Solução de Consulta - Cosit nº 1, de 2014.

3.1.4 – Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda - Nessa rubrica os créditos da não cumulatividade foram apropriados pela interessada em relação as mais diversas aquisições de bens e serviços. Consoante o relato da fiscalização, “Dentre as operações se encontram as armazenagens de combustíveis carburantes, os fretes nas aquisições e vendas de combustíveis carburantes, os fretes nas aquisições de lacres e de bens para uso e consumo ou utilização na manutenção da rede de postos, os fretes nas transferências de combustíveis carburantes e de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da empresa, as comissões sobre vendas, os serviços de processamento de dados, as manutenções na rede de postos e os demais serviços (não detalhados no campo “Descrição do Serviço”) prestados por pessoas jurídicas com atividades econômicas voltadas para: engenharia; arquitetura; construção de edifícios; impermeabilização em obras de engenharia civil; fabricação de letras, letreiros e placas de qualquer material, exceto luminosos; comunicação multimídia; transporte rodoviário de produtos perigosos; pré-impressão; cartografia, topografia e geodésia; reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos; recarga de cartuchos para equipamentos de informática; instalação e manutenção elétrica; aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes; aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador; entre outras.” . Nesse sentido a fiscalização:

- No que diz respeito aos créditos sobre os diversos serviços empregados na manutenção da rede de postos e nas atividades comerciais da empresa, não concedeu o direito ao crédito porque (como já dito) a empresa não exerce atividade produtiva e/ou de prestação de serviços e, portanto, não existem bens e serviços utilizados como insumo.

- No tocante às despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de gasolina, óleo diesel e álcool carburante o crédito também não foi concedido. Para o caso da gasolina e do óleo diesel porque se tratam de revenda de produtos sujeitos à incidência concentrada das contribuições sociais para os quais existe proibição legal (Art. 2º, §§ 1º e 1º-A, combinado com o art. 3º, inciso I, alínea b, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003). E para o caso do álcool, porque após a edição da MP nº 613/2013 (convertida na Lei nº 12.859/2013) as distribuidoras de combustíveis foram excluídas do art. 5º, § 13, da Lei nº 9.718, de 1998, e com isso, as disposições do § 16, do mesmo artigo, não mais se aplicam às aquisições de álcool carburante pelas distribuidoras, o que torna tais operações sujeitas às previsões do citado art. 3º, inciso I, alínea “b”, ou seja, referida alteração legal fez com que o álcool carburante passasse a estar sujeito à incidência concentrada das contribuições sociais, tornado o direito ao crédito proibido. Para o fim de corroborar sua tese menciona o entendimento, no

mesmo sentido, disposto nas Soluções de Consulta Cosit nº 99.048, de 2017, e nº 265, de 2019.

- Quanto às despesas de fretes nas aquisições de lacres e de bens para uso e consumo ou utilização na manutenção da rede de postos, bem como em relação às despesas relacionadas às operações de transferência de combustíveis carburantes ou de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da empresa, o direito ao crédito não foi concedido de igual forma. A fiscalização alega que não se referem a aquisições passíveis de creditamento, de bens para revenda ou para utilização em processo produtivo, de forma que não existe possibilidade de apuração de crédito sobre o valor do frete como parte do custo do bem adquirido.

- Por último, de forma idêntica ao apontamento do item 3.1.3 acima, a autoridade a quo admitiu a integralidade dos créditos relativos aos aluguéis de imóveis e locações de máquinas, apesar de existirem (como dito anteriormente) denominações próprias para os registros destas rubricas nas EFDs (Aluguéis de prédios e Aluguéis de máquinas e equipamentos).

3.1.5 – Energia Elétrica e Térmica, inclusive sob a forma de vapor - Os ajustes quanto a essa rubrica ocorreram em relação a despesas (apropriadas pela interessada) que não correspondem à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa e, também, por não existir previsão legal para apuração destas despesas. São elas:

- serviço prestado pela empresa Previncêndio Prevenção Contra Incêndio Ltda. – Me, em 09/02/2017, referente à nota fiscal nº 10.972, no valor de R\$ 205,33;

- serviço de ligação/conexão de rede de distribuição aérea de energia, prestado pela empresa Energisa Paraíba - Distribuidora de Energia S.A, em 29/05/2017, ref. a nota fiscal nº 52.107, no valor de R\$ 10.409,91; e

- parcelas da conta de energia relativas à taxa de iluminação pública e ao ICMS subvenção.

3.1.6 – Aluguéis de Prédios - As glosas nessa rubrica se deram em relação às seguintes despesas:

- serviço prestado pela empresa Antônio Figueiredo - Arquiteto - Me, em 11/01/2017, no valor de R\$ 6.000,00, posto que não existe previsão legal para o creditamento de serviço de arquitetura por pessoa jurídica comercial;

- aluguéis de veículos, fornecidos pela empresa Localiza Rent a Car S/A, em março/2018, no valor total de R\$ 2.598,00, pelo fato de não existir previsão legal para o aproveitamento de créditos dessa natureza.

3.1.7 – Aluguéis de Máquinas e Equipamentos - Nessa rubrica não houve glosa ou ajustes, tendo sido admitidas todas as despesas informadas nas EFDs (somente ano de 2018).

3.1.8 - Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação) – MI – A fiscalização sustenta que o direito ao crédito relativo a essa rubrica não ocorre no caso da interessada, uma vez que ele se aplica, tão somente, quando os bens são adquiridos para locação à terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Alega, portanto, que a empresa tem como atividade-fim exclusiva o comércio atacadista de combustíveis carburantes e, também, que não constatou nos assentamentos contábeis receitas decorrentes de aluguéis de máquinas e equipamentos, de venda de bens de sua produção ou de prestação de serviços que fizessem jus aos créditos.

3.1.9 - Amortização e Depreciação de Edificações e Benfeitorias em Imóveis – Argumenta, mais uma vez, que como se trata de empresa comercial, inexistente direito ao crédito em relação às despesas de amortização de bens do ativo intangível, tais como: licenças de uso de software, sistemas de informática e marcas e patentes.

3.1.10 – Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa. Nessa rubrica não houve aplicação de glosas/ajustes, tendo sido admitidas todas as despesas informadas nas EFDs.

3.2 – Aquisição de Bens e Serviços no Mercado Externo.

3.2.1 – Aquisição de Bens para Revenda (Importação). As aquisições (importações) relativas a essa rubrica foram todas admitidas pela fiscalização, ocorrendo, entretanto, um ajuste de rateio no tocante às aquisições do mês de dezembro de 2018.

3.2.2 – Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao ativo Imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação) – Import – O posicionamento da fiscalização para essa rubrica é idêntico ao que foi adotado para a mesma rubrica do mercado interno (3.1.8), ou seja, que não existe o direito ao crédito, uma vez que ele se aplica somente quando os bens são adquiridos para locação à terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Assim, mais uma vez, como se trata de empresa puramente comercial inexistente o direito ao crédito nessa rubrica.

Por segundo, relativamente às receitas tributáveis, consoante o disposto no tópico “4. Receitas não Oferecidas à Tributação das Contribuições Sociais”, a fiscalização sustenta que, no período fiscalizado, em conformidade com as informações prestadas nas EFDs, NF-es e ECDs, a contribuinte deixou tributar (no PIS e na Cofins) as seguintes receitas: 1. Receitas de Vendas de Fardamento; 2. Receitas de Aluguel; 3. Outras Receitas Operacionais (Diversos); 4. Receitas da Venda de Álcool Carburante; e 5. Receitas Financeiras.

- Receitas listadas nos itens “1”, “2” e “3” - Argumenta que elas não foram oferecidas à tributação e que não existe previsão legal para a exclusão dessas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins. Informa, também, que a empresa

foi intimada para esclarecer a não tributação, tendo declarado que “Com relação às operações das contas referenciadas o problema ocorreu por erro de parametrização do Sistema ERP, para calcular e contabilizar os créditos e débitos de PIS e da COFINS.”

- Receitas do item “4. Receitas da Venda de Álcool Carburante” - Diz que no período de julho/2017 a março/2018 a empresa deixou de tributar as receitas relativas às vendas de etanol carburante (hidratado e anidro). Afirma que não existe previsão legal para excluir essas receitas da base de cálculo das contribuições sociais e que, portanto, aplicou a tributação conforme o disposto nos §§ 8º do art. 5º, da Lei nº 9.718, de 1998, e art. 2º, do Decreto nº 6.573, de 2008, com a redação dada pelo Decreto nº 9.112, de 2017. Acrescenta que a empresa foi intimada a prestar esclarecimentos e que em resposta declarou que “Verificamos que operações de venda de hidratado foram informados na ECD com os valores de débitos de PIS e CFINS e por alguma falha, não foram informados na EFD Contribuições” e também que “Nas vendas de Etanol Anidro, verificamos que nas operações de venda, por alguma falha, não foram informados na EFD”.

- Receitas do item “5. Receitas Financeiras” - Informa que apurou as seguintes receitas financeiras que não foram tributadas: a) Juros Ativos; b) Descontos Obtidos;

c) Outras Receitas Financeiras; d) Variações Monetárias Ativas; e e) Rendimento sobre Aplicação Financeira. Argumenta que os valores mensais de referidas receitas não integraram as bases de cálculo das contribuições sociais apuradas nas EFDs e que elas são tributáveis conforme o disposto no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865, de 2004, c/c art. 1º, do Decreto nº 8.426, de 2015. Alega, ainda, que as Soluções de Consulta Cosit nº 387, de 2017, nº 531, de 2017, e nº 40, de 2018, corroboram o entendimento a favor da tributação.

A autoridade a quo relata, também, que fez a apuração das contribuições sociais (PIS e Cofins) de todo o período fiscalizado, levando em consideração as infrações acima relatadas, bem como todos os ajustes/glosas reportados no Relatório Fiscal, tendo concluído que: (1) não existem saldos de créditos a serem ressarcidos em nenhum dos pedidos de ressarcimento (1º trimestre de 2017 ao 4º trimestre de 2018); (2) que, nos meses de julho/2017 a dezembro/2018, além de não existirem saldos a serem ressarcidos, a contribuinte descontou créditos de PIS e Cofins não-cumulativos em valores superiores aos apurados pela fiscalização, ou seja, alega que os ajustes/glosas de créditos da não cumulatividade implementados foram maiores que os valores solicitados nos pedidos de ressarcimento, atingindo os valores de créditos que haviam sido utilizados para o desconto das contribuições apuradas; e (3) que, em todos os períodos de apuração fiscalizados, houve omissão de receitas tributáveis. Informa, ademais, que na apuração dos saldos devedores foram aproveitados de ofício os saldos credores do PIS e da Cofins disponíveis nos meses de janeiro a junho/2017 e que os descontos indevidos de créditos (dos meses de julho/2017 a dezembro/2018) e

as receitas não oferecidas à tributação (todo o período fiscalizado) foram objeto de autos de infração, consubstanciados no processo digital nº 11274.720257/2020-30.

Manifestação de Inconformidade

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório em 23/02/2021, e apresentou, em 22/03/2021, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada pugna pela tempestividade da manifestação, alegando que a protocolizou dentro do prazo legalmente estabelecido.

Na seqüência, a manifestante apresenta um brevíssimo relato dos fatos, deixando claro que entende possuir o direito ao crédito total solicitado, bem como à homologação integral das compensações declaradas, passando a discorrer sobre as suas razões de discordância, conforme os tópicos abaixo dispostos.

A) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS: ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL (EAC) ADQUIRIDO DAS USINAS PRODUTORAS PARA SER MISTURADO À GASOLINA “A” NA OBTENÇÃO DA GASOLINA TIPO “C”; E BIODIESEL B100 ADQUIRIDO DAS REFINARIAS PARA SER MISTURADO AO ÓLEO DIESEL “A” NA OBTENÇÃO DO DIESEL “B”. Argumenta, em síntese, que o etanol anidro combustível (EAC) e o que o biodiesel B100 devem ser considerados como insumo de seu processo produtivo para fins do direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), previsto no inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Diz que o primeiro é utilizado para a produção da gasolina tipo “C” e o segundo para a produção do diesel tipo “B”; que a formulação (composição) destes dois produtos está regulamentada pela Agência Nacional de Petróleo – ANP; que os dois produtos passam por um processo de beneficiamento, consoante o disposto no art. 46 do CTN e art. 4º do Decreto nº 7.212, de 2010; que o conceito de produto industrialização é um instituto de direito privado e não pode, portanto, ser alterado pela legislação tributária e nem por interpretação da autoridade tributária, conforme o disposto no art. 110, do CTN; que o etanol anidro combustível (EAC) e o biodiesel B100 devem ser considerados como insumo a luz do julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça; que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF em caso idêntico (acórdão n. 3302-009.337 da 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária) concedeu o direito ao crédito de álcool anidro (EAC), como insumo, para a produção de gasolina tipo “C”.

B) DOS BENS ADQUIRIDOS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO DE INSUMOS EMPREGADO PELAS LEIS N.S 10.637/02 E 10.833/2003. RECURSO ESPECIAL N. 1.221.170/PR (REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA). NOTA EXPLICATIVA DA PGFN (NOTA SEI N. 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF). Neste tópico a interessada argumenta, em resumo, que os mais diversos bens e serviços adquiridos (tais como serviços de comissão sobre vendas, de

armazenamento de combustíveis, de manutenção de postos de combustíveis, de processamento de dados, de arquitetura e de aluguel de veículos) concedem direito ao crédito das contribuições, uma vez que se caracterizam como insumos da atividade empresarial desenvolvida. Diz que sua atividade, de distribuição e comércio de combustíveis, está sujeita ao cumprimento obrigatório de normas regulatórias (ANP); que para tanto necessita realizar a aquisição de bens e a contratação de serviços; que para a realização da venda dos combustíveis é necessária a contratação de empresas representantes/corretoras, bem como o pagamento de comissões; que o aluguel de veículos é necessário para a atividade comercial de venda e de logística de distribuição; que a manutenção dos postos de combustíveis exige a manutenção dos imóveis dos pontos de venda, com a contratação, inclusive, de serviços de arquitetura; que a utilização de programas de processamento de dados e a compra de maquinários é indispensável para o funcionamento dos postos varejistas; que a ANP determina uma série de obrigações a serem cumpridas pela manifestante, restando obrigatória, por questões de segurança (mercadoria altamente inflamável), a aquisição de lacres, sacolas, frascos para amostras; que está obrigada a requisitos específicos relacionados aos serviços de transporte e armazenagem, fato que os tornam, essenciais para atividade desenvolvida. Conclui que resta “evidente que as despesas com bens adquiridos para manutenção dos postos de combustíveis, para uso e consumo na atividade empresarial, aos serviços de comissão sobre vendas, armazenamento de combustíveis, manutenção de postos de combustíveis e processamento de dados, serviços de arquitetura, aluguel de veículos, representam verdadeiros insumos para a Impugnante, nos termos do art. 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 10.833/2003, vez que são indispensáveis para a atividade desenvolvida pela Impugnante.”

C) DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA. Neste outro tópico a

manifestante defende o direito ao crédito sobre armazenagem e frete nas operações de venda, mesmo quando eles (armazenagem e frete) estejam relacionados com a revenda de gasolina, óleo diesel e álcool etílico carburante. Argumenta que a vedação de crédito que consta do inciso I, art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, refere-se especificamente à revenda de mercadorias e produtos e que o direito ao crédito, para as despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, está garantido no inciso IX, art. 3º de citadas leis, ou seja, sustenta que o direito ao crédito sobre fretes e armazenagem é totalmente desvinculado do produto principal. Diz que não existe no ordenamento jurídico qualquer vedação a referido crédito e que ele se assemelha ao crédito de energia elétrica. Ademais, menciona acórdãos do CARF que corroboram a sua tese.

Diante do exposto, a interessada pede o acolhimento integral da manifestação

apresentada, para o fim de deferir o pedido de ressarcimento apresentado e homologar a(s) Dcomp(s) vinculada(s).

É o relatório.

2. Em sessão de 22/07/2021, a 9ª TURMA DA DRJ09, através do acórdão DRJ 109-007.462, julgou parcialmente improcedente a impugnação restando a decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

MANIFESTAÇÃO. ARGUMENTOS GENÉRICOS. CONFIRMAÇÃO DAS CONCLUSÕES FISCAIS.

Na presença de uma manifestação genérica, sem apresentação de argumentos específicos, é de se confirmar as conclusões fiscais, mormente quando essas encontram-se fundamentadas em procedimento fiscal e com argumentos e documentações robustos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

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 (PIS e Cofins) com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORES DE ÁLCOOL CARBURANTE. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE

A Medida provisória nº 613, de 2013, convertida na Lei nº 12.859, de 2013, através de seu art. 4º (com produção de efeitos a partir de 8 de maio de 2013), alterou o § 13 da Lei nº 9.718, de 1998, para excluir os distribuidores de álcool, os

quais passaram a não mais poder apurar crédito da contribuição (PIS e Cofins) quando da aquisição de álcool para revenda.

FRETES E ARMAZENAGEM DE PRODUTOS. CREDITAMENTO.

O direito de aproveitamento do crédito decorrente de gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, está condicionado ao principal, ou seja, os produtos que armazena ou transporta devem garantir direito ao creditamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

3. Irresignada, em partes, com a decisão *a quo*, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário reiterando os argumentos apresentados em sede de impugnação sobre os seguintes temas:

- A) Da aquisição de etanol e biodiesel adquiridos como insumos;
- B) Do direito ao crédito nas aquisições de etanol hidratado combustível (ehc);
- C) Dos bens adquiridos e serviços utilizados como insumos;
- D) Do frete e armazenagem para efeitos do direito a crédito da contribuição do pis e da cofins nas operações de venda;

4. É o relatório.

5. Passo ao voto.

VOTO VENCIDO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

6. O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

II. MÉRITO

7. Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da unidade a quo que julgou parcialmente procedente a impugnação. Conforme o Relatório Fiscal, os lançamentos tributários foram constituídos em razão de: (i) desconto de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) em desacordo com a legislação de regência, nos períodos de 07/2017 a 12/2018; e (ii) insuficiência de recolhimento das contribuições (PIS e COFINS), nos períodos de 01/2017 a 12/2018. Em síntese, no procedimento fiscal instaurado para analisar os pedidos de ressarcimento referentes aos períodos de apuração de 01/2017 a 12/2018, concluiu-se que, em vez de créditos a ressarcir, há contribuições a pagar (PIS e COFINS) em todos os períodos fiscalizados, em razão de infrações à legislação tributária tanto na apuração dos créditos da não cumulatividade quanto na determinação das receitas tributáveis.

8. Conforme detalhado no relatório, a Recorrente, no recurso sob análise, reitera seus argumentos exclusivamente quanto aos seguintes temas: (1) da aquisição de etanol e biodiesel como insumos; (2) do direito ao crédito nas aquisições de etanol hidratado combustível (EHC); (3) dos bens adquiridos e serviços utilizados como insumos; e (4) do frete e da armazenagem para efeitos do direito ao crédito de PIS e COFINS nas operações de venda.

9. Passo, pois, ao exame tópico por tópico.

II.1. Da aquisição de etanol e biodiesel adquiridos como insumos

10. Cumpre, inicialmente, consignar que a matéria não se encontra preclusa, por ter sido ventilada pela Recorrente tanto na impugnação quanto no presente recurso.

11. Pois bem. A Recorrente sustenta que, no exercício de sua atividade empresarial, adquire etanol anidro das usinas para empregá-lo como aditivo (insumo) na formulação da gasolina “C”. A gasolina “A”, adquirida diretamente da produtora de petróleo, não atende às especificações de consumo; por força de regramento da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, impõe-se sua transformação em gasolina “C”, o que é feito pela Recorrente mediante a adição do etanol anidro, conferindo ao produto in natura as características necessárias ao consumo. O mesmo ocorre com o óleo diesel “B”: a Recorrente adquire biodiesel “B100” para misturá-lo ao óleo diesel in natura tipo “A”, também adquirido diretamente do produtor de petróleo.

12. Nessa linha, afirma que o processo de formulação da gasolina “C” e do diesel “B” configura atividade industrial, à luz do direito privado, pois implica modificação e aperfeiçoamento do produto e alteração de sua forma de utilização. Assim, tanto o etanol anidro quanto o biodiesel “B100” constituem insumos indispensáveis à formulação da gasolina “C” e do óleo diesel “B”, integrando-se de modo definitivo ao resultado final e, ao serem adicionados,

sofrendo alterações, inclusive com perda de propriedades físico-químicas originais em relação à gasolina “A” e ao óleo diesel “A”.

13. Assiste razão à Recorrente.

14. A natureza “híbrida” da atividade econômica desenvolvida pelas distribuidoras de combustíveis não é inédita neste órgão julgador.

15. Embora conste em seu objeto social “comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.) (CNAE 46.81-8-01)”, não é possível afirmar que a atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente seja exclusivamente comercial. Por imposição normativa da ANP, a Recorrente exerce, além da distribuição, etapa de formulação do produto, acumulando funções típicas de produtora e distribuidora.

16. Nesse sentido foi, inclusive, a conclusão do Colegiado da 3ª Seção, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, por unanimidade, no Acórdão nº 3101-004.084, de agosto de 2025, cujo entendimento se alinha ao desta Relatora. Adoto, pois, suas razões de decidir, conforme a transcrição que se segue:

“Das alegações quanto aos aspectos legais e regulatórios da atividade fim da Recorrente. Da figura da distribuidora na indústria de combustíveis e biocombustíveis. Da atividade híbrida de produção e distribuição.

No tocante a esse primeiro tópico, a Recorrente explica que se dedica à atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral. Alega que recebe **gasolina tipo A** (imprópria para o consumo) e adiciona à sua fórmula um percentual de **etanol anidro combustível** (EAC) para produzir a **gasolina tipo C** (usada para o consumo), nos termos impostos pela Lei nº 8.723/1993 e pela Resolução ANP nº 40/2013.

Além disso, também adquire **óleo diesel tipo A** produzido nas refinarias e adiciona **biodiesel** para produzir o **óleo diesel tipo B**, sob previsão da Lei nº 13.033/2014 e da Resolução CNPE nº 16/2018.

Assim, explica que 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.

Frise que, por determinação legal, a responsabilidade de fazer essa

mistura/formulação de **gasolina tipo C** e **óleo diesel tipo B** é exclusiva das distribuidoras. Confirase:

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.

Portanto, argumenta que sua atividade empresarial possui natureza

híbrida/complexa, pois não se resume ao mero armazenamento e distribuição de produtos prontos para o consumo (como ocorre com os atacadistas em geral), mas também engloba a produção de combustíveis até então inexistentes (**gasolina tipo C e óleo diesel tipo B**), fruto da combinação de combustíveis fósseis com biocombustíveis.

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. Cita Solução de Consulta nº 3 – Cosit, de 01/03/2021, que, ao tratar da questão, esclareceu: **i)** que não se confundem a atividade de formulação de combustíveis 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”; **ii)** 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; **iii)** que 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.

Informa ainda que se a Recorrente fosse, de fato, fabricante dos produtos gasolina C e óleo diesel A (equiparando-se então às refinarias), ela deveria apurar as contribuições em comento pelas alíquotas concentradas, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.718/98. E que, pela análise das EFD Contribuições do período, constatou-se que a maior parte de suas receitas são classificadas como *Receitas Isentas ou Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição ou Sujeitas a Alíquota Zero ou com Suspensão*, justamente por se tratar de uma empresa distribuidora.

Pois bem! De um lado, há decisões 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:

Acórdão nº 9303-010.327, de 17/06/20:

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 2.15835/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

Acórdão nº 3401-008.704, de 28/01/21:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação

PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.15835/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

Acórdão nº 3402-007.717, de 22/09/20:

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

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/04/2008 DF CARF MF Fl. 774

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 2.15835/2001, 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.

Noutra perspectiva, acham-se apreciações pela possibilidade de creditamento desses produtos, já que são considerados insumos. Senão, vejamos:

Acórdão nº 3401-009.479, de 24/08/2021:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2007

PIS. COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. POSSIBILIDADE.

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.

PIS. COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp

1.051.634/CE).

Acórdão nº 3402-007.012, de 26/09/2019:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2006

PIS. COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. POSSIBILIDADE.

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.

PIS. COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME MONOFÁSICO. POSSIBILIDADE.

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que

tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

Adianto que essa é a posição que defendi no voto proferido na sessão de 25 de julho de 2023, no Acórdão de Recurso Voluntário nº 3401-011.908, de minha relatoria, ao entender que aquisição de álcool anidro é elemento estrutural e inseparável (critério da *essencialidade*) para a produção da gasolina tipo C, o que, por conseguinte, 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.

Considero importante transcrever trechos do meu voto:

A definição dos elementos da cadeia produtiva da gasolina e suas correntes e do álcool hidratado é definido pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP):

Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC): Produzido no País ou importado pelos agentes econômicos autorizados para cada caso, sendo obtido, no Brasil, pelo processo de fermentação do caldo da cana-de-açúcar. O AEAC também é utilizado para mistura com a gasolina A, especificada pela Portaria ANP nº 309/01, para produção da gasolina tipo C.

Gasolina Automotiva Tipo A: É a gasolina produzida pelas refinarias de petróleo, isenta de álcool, e entregue diretamente às companhias distribuidoras. Esta gasolina constitui-se basicamente de uma mistura de naftas numa proporção que enquadre o produto na especificação prevista, sendo a base da gasolina disponível nos postos revendedores.

Gasolina Automotiva Tipo C: É a gasolina comum que se encontra disponível no mercado, sendo comercializada nos postos revendedores e utilizada em geral pelos veículos automotores. A gasolina C é preparada pelas companhias distribuidoras que adicionam álcool etílico anidro à gasolina tipo A, nos termos das normas ditadas pela ANP.

A Resolução ANP nº 36, de 6 de dezembro de 2005, publicada no Diário Oficial da União de 7 de dezembro de 2005, definia o Álcool Etílico Anidro Combustível (álcool anidro) como álcool destinado aos distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina do tipo C, e determinava que a realização das adições de álcool anidro à gasolina do tipo A fosse realizada por distribuidor autorizado pela ANP.

Art. 2º. Para efeitos desta Resolução os álcoois etílicos combustíveis classificam-se em:

I – Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) – produzido no País ou importado sob autorização, conforme especificação constante do Regulamento Técnico,

destinado aos Distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina C e,”

(...)

Art. 6º. O Distribuidor de combustíveis automotivos, autorizado pela ANP a realizar as adições de AEAC à gasolina A, para produção da gasolina C, deverá manter sob sua guarda, pelo prazo mínimo de 1 (um) mês, uma amostra testemunha armazenada em embalagem devidamente identificada, lacrada, coletada ao final do dia de cada tanque de AEAC em operação, acompanhada do Certificado da Qualidade emitido pelo Produtor ou Importador, sempre que houver recebimento deste produto.

Sendo mais didático, dentre a cesta de combustíveis ofertada pelo distribuidor, destaca-se a gasolina, que não é vendida em sua forma pura (gasolina tipo A), pelo dever de ser misturada com álcool, na denominação técnica de gasolina tipo C. Essa classe inclui as gasolinas aditivadas, premium e comum.

Nesse ponto, vale observar que na própria ANP, ao estabelecer o destino do álcool anidro, faz referência à produção da gasolina tipo C, demonstrando tratar-se de uma mistura que acarreta um novo produto elaborado a partir de dois insumos: álcool anidro e gasolina do tipo A.

Em que pese haver questionamento no tocante a considerar a gasolina tipo C produto industrializado (nos termos do parágrafo único do art. 46 do CTN), a meu ver, a característica de ser produto industrializado ou não, para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é irrelevante no caso em comento.

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 produto 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 podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo 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:

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

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.

E aqui, entendo que o álcool anidro é um dos elementos estruturais e inseparáveis (critério da essencialidade) do processo de produção da gasolina do tipo C, já que a produção deste exige uma reação físico-químico de fusão do álcool anidro à gasolina tipo A.

Nesse ritmo, mister destacar que a compra do álcool anidro serve justamente para a composição da Gasolina tipo C (um novo produto destino à venda), e não para a revenda, como acontece normalmente com o álcool hidratado (vendido em postos de combustíveis com o escopo de abastecer veículos movidos à etanol).

Confirma tal fato exigência imposta pela ANP, responsável por regular o setor de derivados de petróleo e afins, exigência essa, aliás, prescrita no art. 9º da lei n. 8.723/93:

Art. 9º É fixado em vinte e dois por cento o percentual obrigatório de adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina em todo o território nacional.

§ 1º O Poder Executivo poderá elevar o referido percentual até o limite de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), desde que constatada sua viabilidade técnica, ou reduzi-lo a 18% (dezoito por cento).

§ 2º Será admitida a variação de um ponto por cento, para mais ou para menos, na aferição dos percentuais de que trata este artigo.

Por isso, corretamente, a Instrução Normativa nº 594/2005 previa a possibilidade de descontar créditos decorrentes de aquisições de combustíveis e lubrificantes

utilizados como insumo para a produção de outros combustíveis, na forma do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a:

- aquisições de bens e serviços efetuadas no mês, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º, no caso de pessoa jurídica fabricante desses produtos;*
- aquisição dos produtos relacionados no art. 1º para serem utilizados como insumos na produção de bens ou prestação de serviços, no caso das pessoas jurídicas em geral;" (...)*

Diante deste cenário, resta claro que a aquisição de álcool anidro é elemento estrutural e inseparável (critério da essencialidade) para a produção da gasolina tipo C, o que, por conseguinte, 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.

Nessa toada, embora entenda que obtenção da **gasolina tipo C** e do **óleo diesel tipo B** seja um processo que não se enquadra no conceito de industrialização, 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.

S.m.j., vencida essa primeira questão (ou premissa) bastante relevante para o entendimento do caso concreto, passamos a analisar as glosas propriamente ditas."

17. Portanto, o álcool anidro adicionado pelos distribuidores à gasolina tipo "A" para a obtenção da gasolina tipo "C", na proporção estabelecida pela ANP, é considerado insumo pela legislação do PIS/Pasep e da Cofins.

18. Tratando-se de insumo para a produção de gasolina tipo "C", é possível o creditamento pelas aquisições de álcool anidro, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004. Razão pela qual revento as glosas neste tópico.

II.2. Do direito ao crédito nas aquisições de etanol hidratado combustível (ehc);

19. Cumpre, inicialmente, consignar que a matéria não se encontra preclusa, por ter sido ventilada pela Recorrente tanto na impugnação quanto no presente recurso.

20. A Recorrente sustenta que o etanol anidro combustível (EAC) e o biodiesel B100 devem ser considerados insumos de seu processo produtivo para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Afirma que o primeiro é empregado na produção da gasolina “C” e o segundo na do diesel “B”; que a formulação desses produtos é regulamentada pela ANP; que ambos passam por processo de beneficiamento (art. 46 do CTN e art. 4º do Decreto nº 7.212/2010); que o conceito de industrialização é instituto de direito privado e não pode ser alterado pela legislação tributária nem por interpretação administrativa (art. 110 do CTN); que, à luz do REsp nº 1.221.170/PR (STJ), o EAC e o B100 devem ser tidos como insumos; e que o CARF, em caso idêntico (Acórdão nº 3302-009.337, 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária), reconheceu o direito ao crédito do álcool anidro como insumo na produção da gasolina “C”.

21. A decisão *a quo*, entretanto, rejeitou a tese por entender que, no regime de tributação concentrada aplicável à gasolina e ao diesel, as alíquotas variam conforme o papel do contribuinte na cadeia, ficando a carga no produtor (refinaria) e no importador, com alíquota zero para distribuidor e varejista. Acrescentou haver vedação legal ao aproveitamento de créditos nas aquisições, para comercialização, de combustíveis sujeitos a alíquotas diferenciadas/concentradas (art. 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) e que a simples mistura realizada pelo distribuidor (adição de EAC à gasolina “A” e de B100 ao óleo diesel “A”) não caracteriza produção ou fabricação para fins de creditamento pelo inciso II do art. 3º, afastando a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância do REsp nº 1.221.170/PR.

22. Nesse tópico, contudo, assiste razão também à Recorrente.

23. A partir de agosto de 2017, instituiu-se regime bifásico nas operações com etanol hidratado comum (EHC), com incidência de PIS e COFINS nas distribuidoras (Decretos nºs 9.101/2017 e 9.112/2017). Assim, por força da não cumulatividade assegurada pelo § 12 do art. 195 da CF/88 e delineada nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, admite-se o creditamento sobre aquisições tributadas do referido produto. Esse é, inclusive, o entendimento do Colegiado da 3ª Seção, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, por unanimidade, no acórdão nº 3101-004.084, de agosto de 2025, que se alinha ao desta Relatora, cujas razões de decidir também adoto para este tópico, conforme a transcrição que se segue:

Do creditamento de aquisição de Etanol Hidratado Comum

Verificou-se que a Recorrente descontou créditos da Contribuição para o PIS/Pasep

e da Cofins na aquisição no mercado interno de etanol hidratado comum (EHC).

De acordo com a autoridade fiscal, com a edição da Lei nº 11.727/2008, sua

tributação é concentrada no produtor/importador e no distribuidor. Trata-se de regime bifásico, tributando-se os dois primeiros elos da cadeia de produção e comercialização, reduzindo-se a zero a alíquota incidente sobre a receita bruta

auferida na venda do produto pelo comerciante varejista. No entanto, de acordo com a autoridade fazendária, o creditamento, quando possível, envolve somente o produtor ou importador, não podendo o distribuidor tomar crédito na aquisição de álcool para a revenda, pois a Medida Provisória 613/2013, convertida na Lei 12.859/2013, trouxe relevante alteração para excluir o termo distribuidor de sua redação, de modo a não mais permitir, a partir de 08/05/2013, que o distribuidor se credite quando da aquisição de álcool para revenda. Confira-se a atual redação:

§ 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. (g.n.) Ainda explica que:

Vale ressaltar que, conforme exposto nas Tabelas acima, o Decreto nº 7.997/2013, ao alterar o Decreto nº 6.573/2008, concentrou toda a tributação do álcool no produtor e no importador, uma vez que majorou suas alíquotas ao mesmo passo que reduziu a zero as alíquotas específicas a cargo do distribuidor. Dessa forma, não havia crédito na aquisição pelo distribuidor, tampouco débito em sua revenda do produto.

Dessa forma, glosaram-se os créditos descontados na aquisição de etanol hidratado

comum granel (NCM 22071090), escriturados nos registros C191 e C195 da EFD-Contribuições, detalhados no Demonstrativo E.

Em outra posição, a Recorrente defende que se trata exclusivamente de operações

com EHC, cuja tributação, a partir de agosto/2017 passou a ser plurifásica, razão pela qual, a partir desse período, passou a descontar créditos de PIS/COFINS referentes à aquisição desse produto para revenda.

Explica que supressão do distribuidor nada mais era do que evitar que ele pudesse permanecer aproveitando créditos sobre as compras de EHC cujas vendas não seriam oneradas, o que transformaria o referido dispositivo em um benefício fiscal, e não na explicitação da regra geral da não cumulatividade a que alude o §12º do art. 195 da CF/88.

Nesse particular prosperam as razões da Recorrente.

Primeiro, vale registrar que, no meu voto condutor produzido no Acórdão nº 3101003.945, na sessão de 28 de novembro de 2024, no qual defendi que o § 13-A do art. 5º da Lei nº 9.718/1998 é literal em permitir creditamento, por parte do distribuidor, somente de álcool anidro para adição à gasolina, e não do álcool hidratado comum para revenda.

Na ocasião, o Colegiado acompanhou o meu entendimento para mantê-lo as

glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum, vencidas as Conselheira Laura Baptista Borges e Luciana Ferreira Braga.

No entanto, na sessão de 21 de agosto de 2025, após didática explicação da defesa

do contribuinte e produtivo debate na Turma, restei convencido de que, de fato, há direito ao creditamento sobre aquisição de álcool hidratado comum a partir de agosto de 2017.

Explico.

Antes de agosto de 2017, o regime de tributação do álcool hidratado comum era monofásico, conforme Decreto nº 7.997/2013, quando se estipulou as alíquotas zero de PIS/COFINS incidentes sobre as operações realizadas pelos distribuidores.

No mesmo ano da publicação do Decreto nº 7.997/2013, o Governo Federal também editou a Medida Provisória nº 613/2013 (posteriormente convertida na Lei nº

12.859/13), cujo teor, coerentemente, deu nova redação ao referido §13º do art. 5 da Lei nº 9.718/98, suprimindo a figura do distribuidor do direito ao crédito sobre as operações com álcool hidratado comum. Confirma-se a nova redação, vigente até os dias atuais:

“Art. 5 (...)

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.”

Agora, após agosto de 2017, o Governo Federal, com a edição dos Decretos nº 9.101/17 e 9.112/17, as alíquotas do PIS/COFINS incidentes sobre as vendas de etanol pelos atacadistas (distribuidores/RECORRENTE) aos varejistas foram reestabelecidas, adotando-se um novo regime de tributação para o álcool hidratado comum: regime bifásico.

Senão, vejamos:

DECRETO Nº 9.101, DE 20 DE JULHO DE 2017:

Art. 2º O Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008 , passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 2º 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:

- 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

- R\$ 35,07 (trinta e cinco reais e sete centavos) e R\$ 161,28 (cento e sessenta e um reais e vinte e oito centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.” (NR)

DECRETO Nº 9.112, DE 28 DE JULHO DE 2017

Art. 2º O Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008 , passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º

.....

II - 0,6611 (seis mil, seiscentos e onze décimos de milésimo) para o distribuidor.” (NR)

“Art. 2º

.....

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.” (NR)

Dessa forma, as operações com etanol hidratado comum voltaram a ser tributadas

pelo PIS/COFINS tanto nas vendas dos produtores/importadores para os

atacadistas/distribuidores, quanto na posterior revenda destes aos varejistas, permanecendo desoneradas apenas o “último elo” da cadeia, notadamente as vendas dos varejistas aos consumidores finais: regime bifásico.

Ora, restabelecido o regime bifásico por ato infralegal (decreto), em que pese não haver nenhuma norma legal específica autorizado o desconto de créditos sobre tal combustível, entendo que o direito dos distribuidores aos créditos de PIS e COFINS deve ser reconhecido com base na regra geral estabelecida por meio do artigo 3º, I, das Leis n.ºs 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003, conforme abaixo se destaca:

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:

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

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

Ainda assim, para melhor elucidação da questão, trago a declaração de voto da eminente Conselheira Laura Baptista Borges proferida no Acórdão nº 3101-003.945:

Havendo incidência bifásica na operação de venda do etanol hidratado, o direito dos distribuidores aos créditos de PIS e COFINS deve ser reconhecido com base na regra geral estabelecida por meio do artigo 3º, I, das Leis n.ºs 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003, conforme abaixo se destaca: “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

Não obstante na parte final do dispositivo acima transcrito haja a previsão das exceções ao crédito sobre determinados produtos adquiridos para a revenda, entre as quais se incluem as operações com etanol (artigo 2º, §1º-A), que é o caso dos autos, entendo que a legislação deve ser interpretada de forma sistemática.

Não se pode ignorar o contexto do ordenamento jurídico como um todo e, assim, a aplicação da norma para esse caso, deve considerar a sua conexão com outras normas e princípios.

Ou seja, no meu entendimento, tais exceções partem da lógica da monofasia, ou seja, sendo o regime de tributação monofásico, não deveria há direito ao desconto de crédito sobre a mercadoria adquirida para revenda, já que a tributação estava toda concentrada no início da cadeia (produtor/importador). De outro modo, com o reestabelecimento do regime bifásico e consequente incidência do PIS e da COFINS também sobre as operações dos distribuidores, torna-se mandatório o reconhecimento do crédito de PIS/COFINS sobre o etanol hidratado adquirido para revenda pela regra geral constante do artigo 3º, I, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

De igual forma, a interpretação sistemática do artigo 5º, §13, da Lei n.º 9.718/1998, sob pena de violação direta ao princípio da não cumulatividade e considerando o contexto jurídico, conclui-se que o direito ao crédito às distribuidoras sobre as aquisições de etanol hidratado para revenda é possível, desde que a receita de venda de tais produtos sejam oneradas, que é exatamente o que ocorre desde a majoração das alíquotas ad rem realizadas por meio dos Decretos n.ºs 9.101/2017 e 9.112/2017.

Ante o todo exposto, revento também as glosas das aquisições de etanol hidratado comum listadas no Demonstrativo “D” do Termo de Verificação Fiscal.

Diante disso, voto por reverter as glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum, em respeito ao princípio da não cumulatividade assegurado no citado §12º do art. 195 da CF/88 e definido pelas Leis nº 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.”

24. Nesse sentido, alinhando com a jurisprudência que se consolidada desta casa, revento as glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum, em respeito ao princípio da não cumulatividade assegurado no citado §12º do art. 195 da CF/88 e definido pelas Leis nº 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

II.3. Dos bens adquiridos e serviços utilizados como insumos:

25. A DRJ firmou que o creditamento de PIS e COFINS por “insumos” circunscreve-se às hipóteses de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens, art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, assentando, à luz do Parecer Normativo COSIT, RFB, nº 05, de 2018, a inaplicabilidade do conceito de insumo às atividades de mera revenda. A Recorrente, por sua vez, sustenta a possibilidade de crédito com fundamento direto no art. 3º, II, das Leis de regência, invoca o próprio Parecer COSIT nº 05, de 2018, na parte em que reconhece itens legalmente qualificados como insumos, e o precedente vinculante do STJ, REsp nº 1.221.170, PR, Tema 779, que consagrou os critérios de essencialidade e relevância e afastou restrições infralegais ao regime da não cumulatividade.

26. Antes do exame material das rubricas, impõe-se o enfrentamento da dialeticidade recursal, tal como adequadamente registrado pela DRJ, a Recorrente deixou de impugnar, ou o fez de modo genérico, as seguintes matérias, 3.1.4, armazenagem e frete na venda, fretes de lacres, uso e consumo e transferências entre estabelecimentos, 3.1.5, energia elétrica e térmica e serviços correlatos, 3.1.6, aluguéis de prédios e serviço de arquitetura, 3.1.8, depreciação de máquinas e equipamentos, MI, 3.1.9, amortização e depreciação de edificações e benfeitorias, 3.2, 3.2.1 e 3.2.2, operações de importação e depreciação de ativo importado. Também permaneceu silente quanto às receitas não oferecidas à tributação, vendas de fardamento, aluguéis, outras receitas operacionais e receitas financeiras.

27. Portanto, tais matérias não foram apreciadas pela DRJ e também não integram o recurso voluntário, nem esta análise, por força de preclusão.

28. Sobre as rubricas relativas a *manutenção de postos de combustíveis, uso e consumo na atividade empresarial, comissões sobre vendas, armazenamento de combustíveis, manutenção de postos, processamento de dados, serviços de arquitetura, aluguel de veículos, entre outras*, expressamente citadas em sede de impugnação e repisada no recurso voluntário, verifica-se que a Recorrente novamente se limita a alegações genéricas, em afronta ao princípio da impugnação específica, dialeticidade, não oferecendo elementos concretos que permitam ao julgador enfrentar o mérito, rubrica a rubrica.

29. À mingua de ataque pontual aos fundamentos da decisão recorrida, incide o óbice do art. 932, III, do CPC, impondo-se o não conhecimento do recurso no ponto, conforme orientação deste Conselho:

Numero do processo: 19679.720502/2019-24

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue May 14 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Jun 24 00:00:00 UTC 2024

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

PRINCÍPIO DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. FUNDAMENTO PARA NÃO CONHECIMENTO.

Pelo Princípio da Impugnação Específica e pelo Princípio da Dialeticidade, o Recorrente deve apresentar os argumentos para se contrapor à decisão recorrida, bem como contestar especificamente cada ponto com o qual tenha discordância, sendo vedada a simples reiteração do mesmo argumento já analisado em 1ª instância ou negativas genéricas. Nos termos do art. 932, inciso III, do Código de Processo Civil, o julgador não deve conhecer de recurso que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida.

30. De todo modo, *ad argumentandum tantum*, ainda que superado o óbice de conhecimento, a própria DRJ registrou que as despesas invocadas, materiais de uso e consumo, comissões sobre vendas, processamento de dados, despesas condominiais, serviços de arquitetura e serviços diversos não especificados, não se qualificam como insumos nem mesmo para empresas industriais ou prestadoras de serviços, à luz do Parecer Normativo COSIT, RFB, nº 05, de 2018. Some-se que a natureza híbrida reconhecida no item antecedente limita-se à etapa de mistura e adição para obtenção de gasolina “C” e diesel “B”, não se estendendo automaticamente a todas as atividades comerciais da Recorrente, o que reforça a necessidade de demonstração, rubrica a rubrica, de essencialidade e relevância, ônus não satisfeito.

31. Por essas razões, voto pelo não conhecimento do recurso neste tópico, por violação ao princípio da dialeticidade, e, subsidiariamente, pela manutenção das glosas e ajustes efetuados.

II.4. Do frete e armazenagem para efeitos do direito a crédito da contribuição do PIS E DA COFINS nas operações de venda;

32. A DRJ afirma que somente houve insurgência explícita em relação às seguintes glosas: item 3.1.3 – Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo, armazenagens de gasolina A, álcool etanol anidro, álcool etanol hidratado, biodiesel B100, óleo diesel “A” S500 e óleo diesel “A” S10”; e item 3.1.4 – Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, armazenagens de combustíveis carburantes e fretes nas aquisições e vendas de combustíveis carburantes.

33. A DRJ manteve as glosas post que, segundo a decisão à quo, a Recorrente é mera comerciante, não industrializa nem presta serviços.

34. Transcrevo, por oportuno, a *ratio decidendi* da DRJ sobre o ponto:

2.3 Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda

Em relação a essa rubrica, consoante o exposto acima somente houve insurgência explícita em relação às seguintes glosas: item 3.1.3 – Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo, armazenagens de gasolina A, álcool etanol anidro, álcool etanol hidratado, biodiesel B100, óleo diesel “A” S500 e óleo diesel “A” S10”; e item 3.1.4 – Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, armazenagens de combustíveis carburantes e fretes nas aquisições e vendas de combustíveis carburantes. A interessada argumenta, em síntese, que a vedação de crédito que consta do inciso I, art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, refere-se especificamente à revenda de mercadorias e produtos e que o direito ao crédito, para as despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, está garantido no inciso IX, art. 3º de citadas leis, ou seja, sustenta que o direito ao crédito sobre fretes e armazenagem é totalmente desvinculado do produto principal. Diz que não existe no ordenamento jurídico qualquer vedação a referido crédito e que ele se assemelha ao crédito de energia elétrica. Ademais, menciona acórdãos do CARF que corroboram a sua tese.

Sem razão, novamente, a interessada.

O direito ao crédito, relativamente às despesas de armazenagem e frete nas operações

de venda, encontra-se previsto no inciso IX, art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, conforme reprodução abaixo.

“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.”

Pela leitura do dispositivo acima pode se observar que o direito ao crédito (ora tratado) está obrigatoriamente vinculado para os casos tratados nos incisos I e II do mesmo art. 3º, ou seja, o direito ao crédito para as despesas de armazenagem

e frete nas operações de vendas somente ocorre em relação aos "*Bens Adquiridos para Revenda*" e aos "*Bens e Serviços Utilizados como Insumo*" e nas condições estabelecidas nos incisos I e II do art. 3º, respectivamente.

Para o caso da contribuinte, como já visto anteriormente, não existe a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, posto que se trata de empresa comercial que não industrializa, não produz e, também, não presta serviços, restando analisar, tão somente, a possibilidade de crédito para a hipótese de revenda de mercadorias (inciso I, art. 3º).

E neste caso, observa-se que, também, não existe o direito ao crédito.

Isto porque o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, trata, como dito, do crédito obtido a partir da aquisição de mercadorias para revenda. No entanto, o dispositivo em questão expressamente exclui da possibilidade de créditos as mercadorias e produtos referidos "*nos § 1º e 1º-A do art. 2º*", entre os quais se encontram os combustíveis aqui abordados. Ou seja: para o caso da gasolina e do óleo diesel, porque se tratam de revenda de produtos sujeitos à incidência concentrada das contribuições sociais para os quais existe proibição legal de direito ao crédito (Art. 2º, §§ 1º e 1º-A, combinado com o art. 3º, inciso I, alínea b, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003); e para o caso do álcool, porque após a edição da MP nº 613/2013 (convertida na Lei nº 12.859/2013) as aquisições de referido produto restaram sujeitas às previsões do citado art. 3º, inciso I, alínea "b", fazendo com que o álcool carburante passasse a estar sujeito à incidência concentrada das contribuições sociais, o que torna o direito ao crédito proibido.

Nesse sentido a Solução de Consulta Cosit nº 99.079, de 2017, que dispôs que o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (bem como da Lei nº 10.637, de 2003), que trata do crédito obtido com custo de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, não é aplicável aos revendedores de combustíveis, porquanto tal previsão normativa apenas se aperfeiçoa "*nos casos dos incisos I e II*". Note-se que mencionada solução de consulta é vinculante no âmbito da RFB, consoante o disposto nos art. 9º e 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

Corroboram esse entendimento as Soluções de Consulta Cosit n.º 119, de 19, de maio de 2015, nº 265, de 24 de setembro de 2019, e a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017.

35. Em sua defesa, a Recorrente argumenta, em síntese, que efetivamente tem direito a adquirir créditos de PIS e COFINS, advindos da aquisição de álcool anidro e biodiesel, uma vez que trata-se de insumos e a legislação é extremamente clara quanto ao creditamento de bens e serviços adquiridos como insumo. E, que, mesmo que se considerássemos que existe vedação em relação à aquisição de álcool anidro e biodiesel, o que admite-se apenas por amor ao argumento - a proibição seria apenas em relação a sua aquisição, não atingindo o seu frete e armazenagem.

36. Pois bem.

37. Quanto às despesas de frete nas operações de venda de combustíveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica), impõe-se observar a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.093 dos recursos repetitivos, segundo a qual é vedada a constituição de créditos de PIS e de COFINS sobre componentes do custo de aquisição, tal como definido no artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, relativamente a bens submetidos à incidência monofásica (artigo 3º, inciso I, alínea b, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Nessa linha, o frete na operação de venda, quando vinculado à circulação de mercadorias monofásicas, não pode gerar crédito na sistemática não cumulativa. Por essa razão, mantenho as glosas dos créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de frete nas operações de venda de combustíveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica).

38. Diversa, contudo, é a solução quanto às despesas de armazenagem de combustíveis. O artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevê, expressamente, o direito ao crédito sobre “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”. A vedação prevista no artigo 3º, inciso I, alínea b, das mesmas leis, ao remeter aos §§ 1º e 1º-A do artigo 2º, refere-se às mercadorias e produtos adquiridos para revenda (bem principal), não havendo, contudo, norma legal que estenda, de modo expresso, essa restrição às despesas de armazenagem.

39. A leitura sistemática dos dispositivos conduz à conclusão de que, na hipótese de distribuidores de combustíveis, as despesas de armazenagem de gasolina e óleo diesel submetidos ao regime monofásico podem gerar créditos de PIS e de COFINS, na forma do artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por inexistir, para tal despesa, remissão expressa às limitações aplicáveis aos bens para revenda.

40. Este também é o entendimento sufragado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos 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 (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3ª Turma, Acórdão nº 9303-015.967, sessão de 12/09/2024, Processo nº 10469.905326/2009-28.

41. Assim, em coerência com a jurisprudência administrativa e com a interpretação estrita das hipóteses de vedação ao crédito, entendo que assiste razão à Recorrente tão somente quanto às despesas de armazenagem de combustíveis, devendo ser revertidas as glosas nessa específica rubrica, mantidas, entretanto, as glosas relativas aos fretes nas operações de venda com produtos sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica).

42. Portanto, dou parcial provimento ao recurso no presente tópico, para restabelecer os créditos de PIS e de COFINS relativos às despesas de armazenagem de combustíveis e manter as glosas dos créditos referentes às despesas de frete nas operações de venda de produtos submetidos ao regime monofásico.

III. CONCLUSÃO

43. Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário, não o conhecendo quanto às matérias *“3-bens e serviços como insumos”*, impugnadas genericamente, por afronta aos princípios da impugnação específica e da dialeticidade, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para:

- (i) reconhecer o direito ao crédito de PIS e de COFINS, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sobre as aquisições de álcool etílico anidro combustível e de biodiesel B100 utilizados na produção de gasolina C e óleo diesel B;
- (ii) reconhecer o direito ao crédito de PIS e de COFINS, com fundamento no art. 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sobre as aquisições para revenda de etanol hidratado comum, a partir de agosto de 2017, revertendo-se as glosas correspondentes;
- (iii) restabelecer os créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de armazenagem de combustíveis, na forma do art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

- (iv) manter as glosas dos créditos de PIS e de COFINS sobre as despesas de frete nas operações de venda de combustíveis submetidos à tributação monofásica, em conformidade com o Tema 1.093 do STJ.

44. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede redator designado.

Com as devidas vênias, divirjo da ilustre relatora quanto à possibilidade de creditamento nas aquisições de etanol e biodiesel adquiridos como insumos e nas aquisições de etanol hidratado combustível para revenda.

Aquisições de etanol anidro e biodiesel

A lide repousa sobre definir a atividade da recorrente, se de comercialização ou se de produção.

A situação refere-se à mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e à mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B”.

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;

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 consequentemente 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 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,

“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 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 revendessem 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.

A situação é similar para o biodiesel adicionado ao óleo diesel. O artigo 4º da Lei nº 9.718/98 dispõe:

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) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

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;

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) (Vide Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

A legislação estabeleceu a tributação concentrada para os produtores e importadores, ao passo que reduziu a zero, a venda pelos distribuidores:

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: (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

III - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas. (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

De modo similar, a Lei nº 11.116/2005 estabeleceu alíquotas concentradas para o Biodiesel, uma única vez no produtor e importador:

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. (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

No caso, a recorrente é uma distribuidora e vende com sujeição a zero ou não incidência, por se tratar de uma revenda considerada.

Contudo, a recorrente efetivamente pleiteia que seja considerada produtora para fins de creditamento de insumos, mas que seja considerada revendedora ao tributar a saída da venda de gasolina e óleo diesel, o que se revela incompatível com o desenho tributário do setor.

Deflui-se que a atividade da recorrente deve ser considerada como de comercialização de gasolina e óleo diesel. Assim, não há que se falar em creditamento de insumos, nem de bens para revenda, pois a alínea “b” do inciso I do artigo 3º as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 impedem tal creditamento:

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) (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;

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

§ 1º Excetua-se do disposto no caput 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;

[...]

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida com a venda de etanol, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas, conforme o caso, no art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

Lei 11.116/2005:

Aquisições de álcool etílico hidratado para revenda

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

Contudo, a alteração promovida no §13 do artigo 5º se trata de silêncio eloquente. Vejamos.

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.

Por outro lado, os incisos I dos artigos 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)

Por fim, a recorrente alega a aplicação do art. 17 da Lei 11.033/2004. Todavia, a interpretação do artigo 17 já está pacificada pelo STJ, no tema 1093, no julgamento do REsp 1.894.741/RS, com acórdão publicado 04/05/2022 com trânsito em julgado em 14/12/2023, com a seguinte ementa:

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.

Depreende-se que o artigo 17 não representou nova hipótese de creditamento, mas apenas o direito à manutenção de créditos, não vedados pelas normas de regência, como as do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e do artigo 15 da Lei nº 10.865/04.

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

Diante do exposto, voto para negar provimento aos créditos sobre aquisição de álcool anidro e biodiesel como insumos, bem como quanto aos créditos de álcool hidratado para revenda.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede