



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16539.720003/2024-19
ACÓRDÃO	3202-003.537 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2019 a 31/12/2019

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ETANOL HIDRATADO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093/STJ

O etanol hidratado adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo C e no óleo diesel, na proporção estabelecida pela ANP, não se enquadra na atividade de industrialização, portanto, não podendo ser considerado insumo pela legislação PIS/Cofins na aquisição de insumos inseridos na produção de bens e prestação de serviço.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM.

Concede-se direito a crédito na apuração não-cumulativa da contribuição as despesas referentes à despesa com armazenagem nos termos do previsto na Lei n. 10.637/2002.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em reverter as glosas com despesas de armazenagem de mercadoria e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas em relação aos créditos sobre (1) os gastos com coleta de amostras e lacração e (2) as aquisições de etanol hidratado combustível adquirido para revenda. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora) e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso nas matérias. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Juciléia de Souza Lima.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados contra o contribuinte IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO SA, através dos quais foram lançados PIS/Pasep (períodos de apuração outubro, novembro e dezembro de 2019) e Cofins (períodos de apuração setembro, outubro, novembro e dezembro de 2019), nos valores respectivos de R\$ 34.707.353,91 e R\$ 238.068.037,71, incluídos nesses montantes as contribuições, juros de mora calculados até 04/2024 e multa proporcional (75%).

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 102-005.782, da 2ª TURMA/DRJ02:

Trata-se de autos de infração lavrados contra o contribuinte IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO SA, através dos quais foram lançados PIS/Pasep (períodos de apuração outubro, novembro e dezembro de 2019) e Cofins (períodos de apuração setembro, outubro, novembro e dezembro de 2019), nos valores respectivos de R\$ 34.707.353,91 e R\$ 238.068.037,71, incluídos nesses montantes as contribuições, juros de mora calculados até 04/2024 e multa proporcional (75%).

2. Segundo Relatório Fiscal integrante dos autos, os lançamentos decorrem da análise dos pedidos de ressarcimento abaixo relacionados, cuja apreciação está sendo feita em conjunto com a presente, por conexão:

3. Após tecer relato sobre a ação fiscal, além de comentários acerca da legislação das contribuições e da atividade empresarial da contribuinte, a Autoridade Fiscal

responsável pela ação informa haverem sido observadas as seguintes irregularidades:

a) Apuração de créditos na aquisição de produtos monofásicos (gasolina e óleo diesel) para revenda, hipótese que entende estar vedada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, tendo sido, segundo o Relatório, alegado pela empresa erro sistêmico para a tomada do crédito, o que demonstraria o conhecimento da vedação; b) Relata a existência do Mandado de Segurança 5028753-09.2020.4.02.5101, através do qual a Ipiranga objetivou ter reconhecido o direito de apropriar créditos relativos à 3 ACÓRDÃO 102-005.782 – 2ª TURMA/DRJ02 PROCESSO 16539.720003/2024-19 aquisição, para revenda, de gasolina e óleo diesel, o qual foi denegado, tendo a empresa desistido da ação; c) No que se refere aos créditos tomados na aquisição de etanol hidratado para revenda, afirma que no período em análise não havia previsão legal para tal, sendo que com o advento da Lei nº 14.292, de 2022, passou a ser possível apenas no caso do álcool anidro para adição à gasolina; d) Quanto às despesas com fretes, entende terem sido tomados indevidamente créditos nas operações de transferência de produtos para revenda entre suas bases (frete interno); nas operações de aquisição de combustíveis sujeitos à tributação concentrada (frete na aquisição); e nas operações de alienação desses mesmos combustíveis (frete na revenda); DOCUMENTO VALIDADO e) Relativamente ao frete interno, a Autoridade aponta que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não prevê expressamente o creditamento sobre os fretes de transferência, permitindo-o somente sobre aqueles contratados nas operações de venda, atendidas as condições legais, citando a Solução de Divergência - SD Cosit nº 26, de 30/05/2008. Acrescenta que não se sustenta o entendimento da empresa de que a base legal seria o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), posto que não se trata de atividade de produção, sendo, de acordo com as resoluções da ANP, as atividades de produção e de distribuição inconfundíveis; f) No que diz respeito ao frete na aquisição para revenda, aduz que o mesmo só é admitido quando componha o valor do custo de aquisição do próprio bem adquirido e quando esse bem seja gerador de crédito. Assim, não se admitindo o crédito do principal (bem adquirido), por conseguinte também não se admite o crédito do acessório (frete na aquisição); g) Com relação ao frete na revenda, alega ser admitido o creditamento relativo às despesas com frete nas operações de venda, mesmo quando suportado pelo vendedor, somente nos casos dos incisos I e II do caput dos artigos 3ºs das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, nos casos “em que tais preceptivos permitem creditamento das contribuições”.

Consequentemente, quando não há permissão para o crédito do produto “também não haverá creditamento do frete com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833/2003”, quando da venda. Dessa forma, conclui, para as distribuidoras “é vedado o desconto de crédito relativo às despesas com frete na

operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada”; h) Ainda no item “frete”, a Autoridade responsável constatou que a IPIRANGA escriturou, nos registros F100 das EFD-Contribuições, despesas com serviços de transporte ou fretes adquiridos no mercado interno, apropriando-se de créditos. Não tendo conseguido obter informações acerca da natureza dos serviços contratados, inviabilizando a aferição do crédito e o cotejo das operações em questão com aquelas já escrituradas no Bloco D, acima analisadas, intimou a empresa a apresentar novas informações (Termo de Intimação nº 11). Na resposta a empresa não correlacionou cada NF-e informada a seu respectivo registro F100, relativo à sua 4 ACÓRDÃO 102-005.782 – 2ª TURMA/DRJ02 PROCESSO 16539.720003/2024-19 operação geradora de crédito, cuidando tão somente de associar as NF-e, de forma agregada, à suas empresas transportadoras, não sendo possível conferir a validade dos créditos. Ainda assim, prosseguindo na análise do anexo devolvido em resposta ao TIF11, verificou que a totalidade das NF-e associadas às remessas dos produtos refere-se à circulação, via transporte rodoviário, de combustíveis sujeitos à tributação concentrada, sem direito ao crédito; i) No caso das despesas com insumos, foram glosados serviços referentes à coleta de amostras e cessão de espaços em tanques, tomados pela empresa em decorrência de obrigatoriedade estabelecida pela Resolução ANP nº 44/2013. A fiscalização, muito embora reconheça que esses procedimentos estejam realmente previstos na referida resolução ANP como de observância obrigatória, entende que a tomada de crédito sobre aquisição de bens ou serviços como insumo é hipótese normativa reservada às empresas produtoras de bens para venda ou prestadoras de serviço a terceiros, sendo a atividade da empresa a mera revenda; DOCUMENTO VALIDADO j) Refeitas as apurações com os ajustes acima, restaram inexistentes os créditos pleiteados em todos os trimestres de 2019 e saldos devedores do PIS/Pasep nos períodos de apuração outubro, novembro e dezembro/2019, e da Cofins nos períodos de apuração setembro, outubro, novembro e dezembro/2019), objeto dos lançamentos.

4. Cientificada em 02.05.2024, a interessada apresentou tempestivamente em 03.06.2024, impugnação com os argumentos abaixo sintetizados:

a) Faz breve histórico acerca do conceito de “insumo” fixado pelo STJ em Recurso Repetitivo, ressaltando que “é à luz dos critérios de essencialidade e relevância, definidos pelo STJ e adotados atualmente pelo CARF, que deverão ser analisados os dispêndios incorridos pela Impugnante, mas que tiveram o direito de crédito negado no caso concreto”; b) Diante disso, aponta que “o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 trouxe interpretação restritiva (e equivocada) da legislação, para concluir que apenas as atividades de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços permitiriam a apropriação de créditos sobre insumos”, tendo usado esse entendimento “para glosar créditos apurados pela Impugnante sob a alegação (equivocada) de que ela desempenharia atividade de mera distribuição de combustíveis”; c) Afirma que o STJ pretendeu conferir uma interpretação sistemática à legislação das contribuições, de modo a reconhecer o

direito ao crédito sobre todos os insumos “essenciais ou relevantes” para a atividade econômica de cada empresa, sem qualquer distinção quanto ao tipo de atividade exercida; d) Prossegue afirmando que na medida em que a ANP exige que os distribuidores de combustíveis formem estoques para garantir o consumo médio esperado em determinado número de dias, além de colher as amostras, caracterizam-se como dispêndios decorrentes de imposição legal as despesas de contratação de prestadores de serviços de armazenagem, frete de combustíveis entre as suas bases primárias (locais onde são armazenados e misturados grandes volumes de combustíveis) e secundárias (locais de comercialização de combustíveis) e de coleta de 5 ACÓRDÃO 102-005.782 – 2ª TURMA/DRJ02 PROCESSO 16539.720003/2024-19 amostras-testemunha. Da mesma forma devem ser tratados os gastos incorridos com a mistura de combustíveis, que abarcam os mesmos dispêndios; e) Defende que sua atividade de mistura de combustíveis caracteriza produção, uma vez que por imposição regulatória é obrigada a incorrer em diversos gastos para garantir a cadeia de suprimentos de combustíveis do País em níveis satisfatórios, bem como para converter os combustíveis “puros” recebidos de seus fornecedores para os padrões exigidos pela ANP.

Informa estar juntando aos autos Parecer Técnico nº 21 072/301 do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (fls. 2364/2406), que concluiu que a atividade econômica da Impugnante consiste não só na revenda, mas também na produção dos combustíveis aptos a comercialização no Brasil; f) Alega que a premissa utilizada pela fiscalização “ignora o conceito de industrialização e a modalidade de transformação previstos na legislação do IPI há décadas, partiu da obsoleta Solução de Consulta Cosit nº 3/2021. Naquela ocasião, entendeu-se que ‘as operações de mistura para a obtenção de gasolina ‘C’ e de óleo diesel ‘B’ não se equiparam à produção de combustíveis’ ”; g) Cita conceitos de industrialização contidos no art. 4º do Regulamento do IPI e art. DOCUMENTO VALIDADO 46 do CTN; h) Argumenta que “a própria ANP – o órgão capacitado para tratar sobre a produção de combustíveis – confirma que a produção da Gasolina C – dentre outros - é realizada mediante mistura feita pelos distribuidores”; i) Cita decisão do CARF que afastou a aplicação da Solução de Consulta RFB/COSIT nº 03/2021; j)

Acerca do direito ao desconto de créditos calculados sobre dispêndios relacionados à venda de produtos submetidos à incidência monofásica, aduz que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 autoriza expressamente o desconto de créditos sobre dispêndios tributados que sejam vinculados a operações desoneradas pelas contribuições, citando entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1093 dos Recursos Repetitivos; k) Aponta que o Fisco “adota entendimento distinto (e equivocado) ao fundamentar a glosa de créditos apurados sobre despesas de frete na aquisição e na revenda apenas no fato de as mercadorias comercializadas pela Impugnante estarem sujeitas à sistemática monofásica”; l) Especificamente sobre os serviços glosados, reitera o direito ao crédito sobre coleta de amostras-testemunha e lacração de compartimentos e serviços de

armazenagem, recebimento e movimento de combustíveis, exigidos pela ANP, ainda que sua atividade venha a ser considerada comercial; m) Quanto ao frete na aquisição dos combustíveis: “(...)a Impugnante não é mera revendedora, na medida em que também realiza a transformação dos combustíveis adquiridos (por meio de misturas exigidas pelos órgãos reguladores). E, ainda que a Impugnante fosse uma 6 ACÓRDÃO 102-005.782 – 2ª TURMA/DRJ02 PROCESSO 16539.720003/2024-19 DOCUMENTO VALIDADO mera revendedora, como já demonstrado, o conceito de insumos pacificado pelo STJ é plenamente aplicável para o exercício de atividades puramente comerciais”; n) Alerta para a glosa de frete de produto que não está sujeito à monofasia, “caso da Arla (NCM 3102.10.10) que não é um combustível, mas um adubo (fertilizante), não sendo submetida à tributação concentrada”; o) Com relação ao frete de movimentação interna, entende caber tanto aquele referente a insumos em fase de produção, caso dos combustíveis ainda não misturados, quanto ao frete interno de produtos acabados, por serem essenciais e cuja subtração impede a atividade econômica; p) No caso dos fretes nas vendas, reitera que o fato de dar saída a produtos tributados no regime monofásico não a impede de tomar créditos sobre os insumos necessários ao exercício de sua atividade; q) Para os fretes registrados na Ficha F100, cuja glosa deu-se pela impossibilidade de relacionar cada nota fiscal de serviço de transporte com a respectiva nota fiscal do produto transportado, destaca que em resposta ao TIF nº 11 apresentou planilha correlacionando as notas fiscais relativas aos produtos (com indicação de número da NF, chave de acesso, data de emissão e produto transportado) com todas as operações de frete discriminadas na Ficha F100, com indicação da empresa transportadora, respectivo CNPJ, descrição da natureza da operação, dentre outras informações, sendo possível que a Fiscalização identificasse os produtos e a própria natureza dos serviços de transporte realizados, não sendo possível realizar a correlação pretendida pela Autoridade pois para cada nota fiscal de prestação de serviço de transporte há diversas notas fiscais de venda de mercadorias, e não apenas uma. De qualquer forma, lembra que a fiscalização superou a suposta falta de informações aplicou o mesmo entendimento das abordagens sobre frete acima, devendo para este item ser aplicada a defesa dos tópicos anteriores; r) A Impugnante julga ser possível a apropriação de créditos sobre as aquisições de etanol hidratado para revenda, alegando que o Fisco “realizou uma leitura simplista e, acima de tudo, equivocada, do disposto no §13 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998”. Faz um histórico da legislação, para concluir que mesmo após a Lei nº 12.859/2013, ainda que não exista a expressão “distribuidores” dentre os com direito ao crédito, esse direito existe em decorrência do princípio da não cumulatividade, sobre o qual faz detalhada análise; s) Relativamente ao crédito sobre gasolina e óleo diesel, afirma que a aquisição desses combustíveis não teve como finalidade a sua venda no mercado interno, mas a aplicação em máquinas e equipamentos utilizados para a consecução das suas atividades econômicas, estando o direito baseado nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

t) Ao final, requer a procedência de seus argumentos.

A Impugnação e foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2019 a 31/12/2019 CRÉDITO. REVENDA.

Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

COMBUSTÍVEIS. MISTURA.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade contribuição com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

FRETE. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA.

É vedada a apuração de créditos sobre os fretes das aquisições de gasolina, óleo diesel e etanol para a revenda.

FRETE. PRODUTOS ACABADOS.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos da contribuição.

FRETE. VENDA.

Incabível a apuração de crédito referente ao custo de armazenagem e frete na operação de revenda de combustíveis, visto que o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, somente se aperfeiçoa nas hipóteses dos incisos I e II do mesmo art. 3º, dos quais estão excluídos os combustíveis.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2019 a 31/12/2019

CRÉDITO. REVENDA.

Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

COMBUSTÍVEIS. MISTURA.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade contribuição com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

FRETE. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA.

É vedada a apuração de créditos sobre os fretes das aquisições de gasolina, óleo diesel e etanol para a revenda.

FRETE. PRODUTOS ACABADOS.

DOCUMENTO VALIDADO Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos da contribuição.

FRETE. VENDA.

Incabível a apuração de crédito referente ao custo de armazenagem e frete na operação de revenda de combustíveis, visto que o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, somente se aperfeiçoa nas hipóteses dos incisos I e II do mesmo art. 3º, dos quais estão excluídos os combustíveis.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

Na sequência, a Recorrente passará a demonstrar que o acórdão deverá ser reformado e, conseqüentemente, o crédito tributário deverá ser extinto, pois, em breve síntese:

(i) Quanto aos créditos referentes às despesas com serviços de coletas e análise laboratorial de amostras, armazenagem, frete de aquisição e frete interno:

a. trata-se de gastos essenciais e relevantes à atividade da empresa, caracterizando-se como verdadeiros insumos;

b. a Recorrente exerce atividade produtiva (mistura de combustíveis que resultam em novo produto a ser comercializado), de modo que não pode haver dúvidas quanto ao seu direito de descontar créditos sobre insumos;

c. comercial, isso não impediria o direito ao desconto de créditos sobre as despesas essenciais e relevantes a sua atividade, conforme reconhece a jurisprudência do STJ e do CARF.

(ii) Quanto aos créditos de frete na venda, o direito ao crédito decorre de expressa disposição legal, sendo irrelevante o fato de a mercadoria transportada ser submetida ao regime monofásico, conforme já decidiu o STJ;

(iii) Quanto às despesas com a aquisição de álcool hidratado, a concessão de créditos pode ser extraída da melhor interpretação do art. 5º, §§ 13 a 15 da Lei nº 9.718/1998 e decretos regulamentadores; ou, ainda da regra geral da não cumulatividade prevista no art. 3º, I das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que garantem o crédito sobre mercadoria adquirida para revenda, quando houver saída tributada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

Trata-se de Autos de Infração para a cobrança de PIS/COFINS, apurados entre setembro e dezembro de 2019, decorrentes da glosa fiscal de seguintes créditos apurados na sistemática não cumulativa da empresa e sob as seguintes acusações:

Insumos - serviços de coletas e análise laboratorial de amostras e armazenamento: não seria aplicável o art. 3º, inc. II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 pois “a atividade de distribuição de combustíveis não se enquadra como produção/fabricação de produtos”.

Fretes na aquisição: somente seria possível a apropriação de créditos sobre os fretes incorporados ao custo de aquisição da mercadoria, o que não seria possível, no entanto, na hipótese de produtos monofásicos.

Fretes internos: (a) o art. 3º, inc. IX das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 somente admitem créditos nas vendas, e (b) o art. 3º, inc. II (insumos) seria inaplicável porquanto a IPP seria mera distribuidora.

Fretes nas vendas: suposta vedação ao crédito na revenda de produto monofásico pois “o inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 expressamente exclui a possibilidade de creditamento sobre a aquisição para revenda dos produtos referidos nos §§ 1º e 1º-A do artigo 2º”; e

Etanol Hidratado Combustível (EHC): por suposta ausência de previsão legal pelas distribuidoras de combustíveis.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente as glosas fiscais.

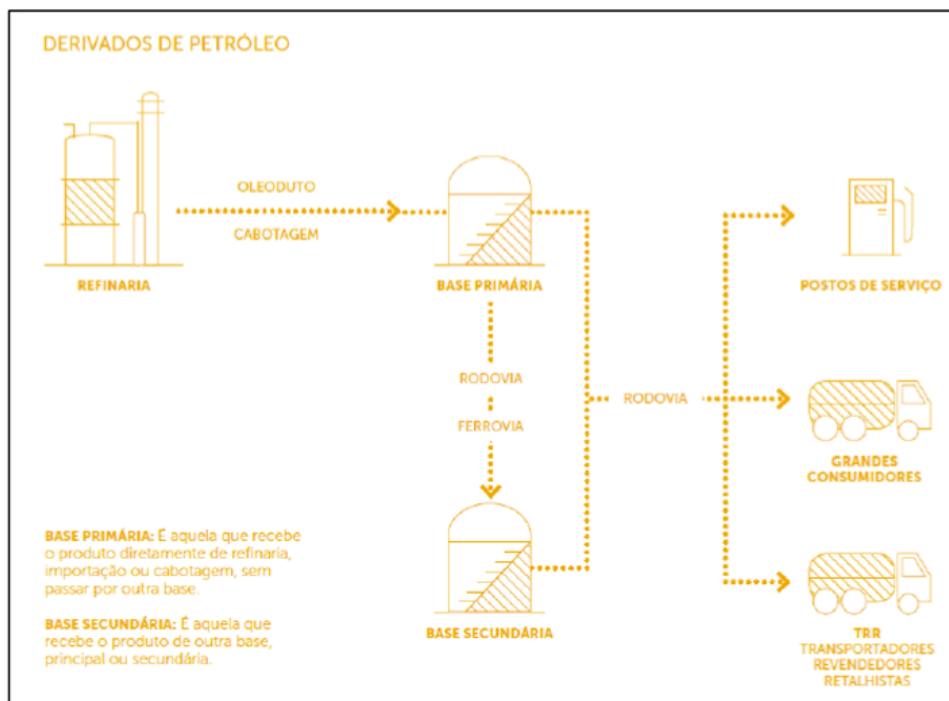
CRÉDITOS DE INSUMOS

De acordo com a DRJ, o exercício de atividade estritamente comercial, consistente na revenda de mercadorias, não confere direito à apropriação de créditos relativos a insumos. No caso em análise, a Recorrente, na qualidade de distribuidora de combustíveis, exerce exclusivamente atividade comercial, não se enquadrando como contribuinte que realize atividade produtiva ou de prestação de serviços. Por conseguinte, a DRJ concluiu que lhe é vedada a apropriação de créditos de insumos, em conformidade com a legislação vigente.

A DRJ, amparando-se no Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, afirmou ainda que “não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda” (fl. 2.666).

No entanto, a recorrente defende que a autoridade fiscal está equivocada quanto à natureza da atividade econômica que, longe de realizar a mera revenda de combustível, produz combustíveis que são por ela distribuídos. E isso se dá, sobretudo, por imposição regulatória.

Por imposição regulatória, a Recorrente adquire combustíveis “puros” recebidos de seus fornecedores e os mistura, produzindo novos produtos a serem comercializados dentro dos padrões exigidos pela ANP. Para que melhor se compreenda a atividade, veja-se a ilustração que demonstra a cadeia de suprimentos de combustíveis da qual a Recorrente participa:



Nesse sentido, a recorrente reitera a diferença entre base primária e base secundária. A distinção está na sua localização estratégica, sendo que as bases primárias geralmente estão localizadas perto das fontes supridoras diretas (refinarias) e as secundárias encontram-se próximas ao mercado consumidor.

Assim, a base primária recebe produtos diretamente da refinaria ou das usinas produtoras e, ao final da operação, armazena os combustíveis em grandes tanques. É justamente nas bases primárias onde ocorre a mistura de matérias-primas para a produção dos combustíveis que serão comercializados pela Recorrente em todo o território nacional. De acordo com as regras estabelecidas pela ANP, a gasolina e o diesel, tal qual produzidos nas refinarias, não podem ser comercializados para consumo final. Para atender a critérios de política energética e ambiental, a legislação brasileira determina a mistura de etanol aos combustíveis fósseis, em percentuais por ela fixados.

Assim, por exemplo, as distribuidoras adquirem gasolina tipo A das refinarias, e, por determinação da ANP, efetuam a mistura de etanol adquirido de produtores rurais, produzindo então a gasolina tipo C, que é distribuída para os postos e

consumidores finais. O mesmo ocorre com o diesel tipo A (combustível fóssil), que recebe uma mistura de biodiesel (produzido a partir da soja, milho, etc), para que possa ser transformado no diesel B a ser comercializado para uso rodoviário regular (caminhões, ônibus, etc.).

Esta mistura de combustíveis (combustíveis fósseis recebidos diretamente das refinarias e biocombustíveis recebidos dos produtos rurais) é realizada exatamente nas bases primárias, obedecendo-se as proporções estabelecidas pela ANP.

A partir das bases primárias, o diesel e a gasolina são, em regra, transferidos para bases secundárias da Recorrente, a partir das quais são distribuídos para os postos varejistas ou, ainda, vendidos para consumidores finais (grandes consumidores)

Nesse sentido, a recorrente reitera que a atividade comercial é plenamente compatível com o desconto de créditos sobre insumos adquiridos. Isso porque o conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade e relevância para a atividade econômica da empresa, o que inclui o comércio.

REsp nº 1.221.170/PR (Tema nº 779/STJ): “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Por outro lado, para a autoridade fiscal, “o entendimento reiterado pelo STJ, sequer alberga as pretensões da IPIRANGA o fato dos serviços contratados serem uma obrigação imposta pela ANP, porquanto, para que o serviço adquirido seja considerado insumo para a legislação do PIS/Cofins, deve a empresa contratante realizar qualquer processo de produção de bens para venda ou de prestação de serviço a terceiros.”

Nesse sentido, a DRJ adota essa mesma premissa com base na Solução de Consulta COSIT nº 3/2021, segundo a qual “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” (fl. 2.668), razão pela qual concluiu não ser possível o cálculo de créditos de PIS e COFINS com fundamento no art. 3º, inc. II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No entanto, verifica-se que a Recorrente desempenha atividade produtiva ao efetuar a mistura dos combustíveis adquiridos das refinarias para a produção dos combustíveis por ela comercializados, em linha com o conceito de industrialização da legislação do IPI (art. 46 do CTN e art. 4º do RIPI).

Assim, consoante análise do Parecer do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT):

“h) Em que consiste a mistura de combustíveis operada nas bases secundárias? Que combustíveis são misturados? Que combustíveis resultam dessas misturas?

Todo combustível comercializado, com exceção do etanol hidratado, provém de uma mistura, conforme resoluções governamentais, que é realizada nas bases primária e secundária.” “J) É possível afirmar que a mistura é um processo de transformação? É possível afirmar que a mistura é uma espécie do gênero produção de derivados de petróleo?”

Sim. A mistura de duas ou mais substâncias altera as propriedades físicas e químicas transformando-o em outro produto.”

Nesse sentido, existe precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que consolidou o entendimento de que:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL DO TIPO ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL (EAC) COMO INSUMO NA FORMULAÇÃO DA GASOLINA C PELOS DISTRIBUIDORES DE COMBUSTÍVEIS.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. (...) 3. O Etanol Anidro Combustível (EAC) é insumo indispensável no processo de formulação da Gasolina C, razão pela qual sua aquisição tributada rende ensejo à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, com amparo nos arts. 3º, II, das Leis ns.10.637/2002 e 10.833/2003. (STJ, REsp nº 1.971.879/SE, PRIMEIRA TURMA, Rel. Ministra Regina Helena Costa, em 13.05.2025).

Além disso, há reiterados julgados do CARF que corroboram essa orientação:

“DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA DO TIPO C. CARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à gasolina tipo A para a obtenção da gasolina do tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, é considerado insumo pela legislação PIS/Pasep e COFINS. Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04. “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.” (Ac. CARF nº 3101-004.084, PTA nº 16682.720942/2019-34, Cons. Rel. Renan Gomes Rego, em 21.08.2025).

“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, devendo, portanto, o direito ao crédito ser deferido”. (Ac. CARF nº 3402-011.997, PTA nº 10480.722.947/2013-04, Cons. Red. Designada Anna Dolores Barrros de Oliveira Sa Malta, em 23.07.2024).

“DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA DO TIPO CARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à gasolina tipo A para a obtenção da gasolina do tipo C, na proporção estabelecida pela ANP, é considerado insumo pela legislação PIS/Pasep e COFINS. “Neste sentido, cabe ainda ressaltar que o parágrafo único do art. 46 do CTN, ao dispor sobre o fato gerador do IPI, (...) reforça que as atividades efetuadas pelo contribuinte não podem ser aqui encaradas como mera revenda de produto, visto que restou provado não só a mudança de natureza quanto de finalidade do produto final por ele comercializado.” (Ac. CARF nº 3401-011.912, PTA nº 10480.732073/201-12, Rel. Cons. Marcos Roberto da Silva, 25.07.2023).

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Data do fato gerador: 30/09/2013 PIS. COFINS. DIREITO AO CRÉDITO. FRETE. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. POSSIBILIDADE.

Considerando a atividade transformadora, é possível que uma distribuidora se credite do frete nas operações com aquisição de insumos para produção da gasolina tipo C, 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.” (Ac. CARF nº 3401-012.018, PTA nº 13161.901068/2017-63, Rel. Cons. Marcos Roberto da Silva, 27.07.2023)

Dessa forma, verifica-se que a Recorrente realiza efetiva produção, mediante a mistura de combustíveis adquiridos de refinarias que implica a sua transformação em novos combustíveis, o que confirma a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas incorridas com insumos, nos termos do art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, os gastos incorridos com a distribuição de combustíveis consubstanciam verdadeiro dispêndio decorrente de imposição legal. Sendo assim, resta caracterizada a sua qualificação como insumo nos termos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (tema 779/STJ).

Isso porque a Recorrente, enquanto distribuidora, é obrigada a realizar a mistura dos combustíveis consoante as determinações da ANP, bem como deve realizar testes físico-químicos para garantir a qualidade dos produtos consoante as prescrições regulatórias.

DAS GLOSAS FISCAIS COM CRÉDITOS DE INSUMOS

ARMAZENAGEM, COLETA DE AMOSTRAS E LACRAÇÃO

A DRJ corroborou os mesmos fundamentos adotados pela Autoridade Fiscal ao afirmar que “para o contribuinte, (...) não existe a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, posto que se trata de empresa comercial que não industrializa e não presta serviços” (fl. 2.670).

Por outro lado, a recorrente reitera que os gastos determinados pela ANP, incorridos no processo de mistura e distribuição de combustíveis (caso da armazenagem, coletas e

exames laboratoriais) são insumos por imposição legal/regulatória, porquanto exigidos por atos normativos da ANP.

No caso concreto, verifica-se que a Recorrente contratou da empresa Petrobahia S.A. a prestação de serviços de coleta de amostra-testemunha dos compartimentos dos caminhões-tanque, realizada logo após o término do carregamento de combustíveis, bem como a posterior lacração das tampas de tais compartimentos (fl. 1.290).

A Recorrente contratou, também, serviços de armazenamento e carregamento de derivados de petróleo – especialmente, etanol anidro, etanol hidratado, óleo diesel tipo A, gasolina tipo A e Biodiesel – com as empresas Petrobahia S.A. e TDC Distribuidora de Combustíveis S.A.

No entanto, conforme detalhado pela recorrente, trata-se de uma imposição legal/regulatória a obrigação dos distribuidores de formação de estoques mínimos (cf. Resoluções da ANP nº 45/2013 e 67/2011), coleta e fornecimento de amostras testemunhas e lacração (cf. Resolução ANP nº 44/2013). Logo, há plena aderência ao critério da relevância.

Nesse sentido, existem precedentes deste Conselho (CARF) que corroboram tal entendimento.

“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.” (Ac. CARF nº 3301-014.619, PTA nº 10480.907739/2019-61, Rel. Cons. Rachel Freixo, em 14.10.2025).

“REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM.

Concede-se direito a crédito na apuração não-cumulativa da contribuição as despesas referentes à despesa com armazenagem nos termos do previsto na Lei n. 10.637/2002. (Ac. CARF nº 3202-002.062, PTA nº 10935.904258/2020-41, Cons. Red. Designado Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Redator Designado, em 19.09.2024)”.

Diante do exposto, deve ser cancelada a presente glosa fiscal.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS

Quanto aos fretes registrados na ficha F100, a fiscalização alega que não conseguiu obter informações acerca da natureza dos serviços contratados, inviabilizando a aferição do crédito e o cotejo das operações em questão com aquelas escrituradas no Bloco D, uma vez que a empresa não correlacionou cada NF-e informada a seu respectivo registro F100, relativo à sua

operação geradora de crédito, cuidando tão somente de associar as NF-e, de forma agregada, à suas empresas transportadoras.

Ainda assim, entende-se que deve ser mantida a glosa porque a totalidade das NF-e associadas às remessas dos produtos refere-se à circulação, via transporte rodoviário, de combustíveis sujeitos à tributação concentrada, sem direito ao crédito.

Nesse sentido, a DRJ entendeu que não existe a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, posto que se trata de empresa comercial que não industrializa e 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, uma vez que os incisos I dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, expressamente excluem 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 nos períodos em análise, o que torna o direito ao crédito proibido.

Quanto ao **frete na aquisição**, a fiscalização justificou a glosa afirmando que só é admitido quando componha o valor do custo de aquisição do próprio bem adquirido e quando esse bem seja gerador de crédito.

Assim, conforme detalhado pela DRJ, ao calcular o crédito referente ao produto adquirido, a empresa adquirente poderia inserir o valor do frete (por ela suportado) na base de cálculo, ainda que esse valor não integrasse a nota fiscal de aquisição.

Mais recentemente, em 2024 a Súmula 188 do CARF passou a permitir o direito de calcular o crédito sobre o frete, ainda que nas aquisições de insumos desonerados, "desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições". No caso, ainda que se pudesse estender a hipótese para bens de revenda (a súmula claramente trata de apenas de "insumos"), o contribuinte deveria ter comprovado o registro de forma autônoma que comprovasse a incidência da contribuição, o que inexistia no processo. Dessa forma, correta a fiscalização.

A recorrente reitera que a glosa das despesas de frete na aquisição do produto “Arla”, que seria um fertilizante não sujeito à incidência monofásica e que integraria “planilhas anexadas às solicitações de juntada de fls. 1006 e 1007”.

Além disso, a recorrente defende que contratou e assumiu o ônus - o serviço de transporte apartado do valor pago pelo combustível transportado. O serviço de transporte foi regularmente tributado pelo prestador no regime não-cumulativo.

Portanto, ainda que o produto transportado (combustível monofásico) não gere crédito para a Recorrente, o frete do produto – por ser autônomo e tributado no regime não-cumulativo – deve ser reconhecido, nos termos da Súmula CARF 188.

No entanto, tais folhas referem-se a uma procuração, sem relação com o alegado, sendo que referido produto não foi localizado também no anexo C2 do Termo de Verificação Fiscal (arquivo não paginável fl. 2229), referente aos fretes nas aquisições relacionados pela fiscalização. Assim sendo, diante da inexistência de comprovação do alegado, deve ser mantida a glosa.

Assim, caberia à Recorrente comprovar, de forma autônoma, o registro que evidenciasse a incidência da contribuição, o que não se verifica nos autos. Dessa forma, conclui-se pela correção da fiscalização quanto ao item mencionado.

FRETE COM MOVIMENTAÇÃO INTERNA

A recorrente reitera que a movimentação interna de produtos em elaboração e acabados é essencial e relevante à atividade da Recorrente, e exigida pelas normas da ANP (logo, obrigatória), sob qualquer enfoque que se analise a questão, a glosa realizada deve ser cancelada.

No entanto, relativamente ao frete interno, cumpre ressaltar que o transporte interno refere-se a produtos acabados. A matéria foi recentemente consolidada em súmula pelo CARF, com efeito vinculante, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 217 – Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024, com vigência a partir de 04/10/2024: "Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas."

FRETE NA VENDA

Em relação aos dispêndios incorridos com frete nas operações de venda, a Fiscalização entende que seria “vedado o desconto de crédito em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, eis que o inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 expressamente exclui a possibilidade de creditamento sobre a aquisição para revenda dos produtos referidos nos §§ 1º e 1º-A do artigo 2º”. Como visto, a Fiscalização entende que a remissão legislativa aos incisos I e II pelo inciso IX teria vedado o desconto de créditos sobre o frete na venda de produtos monofásicos.

Por outro lado, a recorrente defende que a remissão legislativa jamais teve por escopo abarcar a restrição à tomada de créditos sobre o transporte de mercadorias sujeitas à

monofasia, mas, apenas, condicionar o crédito à assunção do ônus do serviço de transporte pelo vendedor.

a autorização ao crédito sobre o frete de venda é expressa e a remissão feita no inc. X do art. 3º é apenas para autorizar o desconto de crédito no frete de venda de produto adquirido para a revenda (inc. I) e o crédito sobre armazenamento de produto adquirido para a revenda (inc. I) e de insumos (inc. II).

Não há, portanto, vedação ao crédito sobre o frete na venda de produto monofásico, inclusive porque o inc. X do art. 3º não faz referência, e tampouco ressalva, as hipóteses das alíneas previstas no inc. Iº (que veda o crédito sobre produto monofásico adquirido para a revenda).

Em que pese o esforço da Recorrente, é vedado o desconto de crédito relativo ao frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, uma vez que o inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 expressamente exclui a possibilidade de apropriação de crédito sobre a aquisição para revenda dos produtos mencionados nos §§ 1º e 1º-A do artigo 2º.

Dessa forma, inexistente o direito pleiteado pela empresa, estando correta a Autoridade Fiscal responsável.

DESPESAS DE FRETE REGISTRADAS EM F100 DAS EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Em relação às despesas de frete registradas na Ficha F100 da EFD Contribuições, a Fiscalização entendeu que, a partir das informações apresentadas pela empresa, não foi possível relacionar cada nota fiscal de serviço de transporte com a respectiva nota fiscal do produto transportado.

Diante da ausência desta correlação de documentos fiscais, a Fiscalização entendeu restar “absolutamente inviável aferir: 1 - a natureza das operações de transporte, de forma individualizada para cada registro F100; e 2 – por consequência, a higidez dos valores dos créditos de PIS/Cofins apropriados sobre cada operação contratada”.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que não seria possível estabelecer a correlação pretendida pela fiscalização, uma vez que, conforme esclarecido durante o procedimento fiscal, para cada nota fiscal referente à prestação de serviço de transporte existem diversas notas fiscais de venda de mercadorias, e não apenas uma, como presumiu a fiscalização.

Logo, a forma encontrada pela Recorrente para correlacionar as notas fiscais de venda das mercadorias com as notas fiscais de frete foi a única possível, tendo em vista atender à solicitação da autoridade fiscal. De todo modo, a própria Fiscalização superou a suposta falta de informações relativas à correlação de notas fiscais ao confirmar que as operações, de fato, se referiram a fretes de combustíveis e, conseqüentemente, aplicar as mesmas conclusões aduzidas nos capítulos específicos relativos a fretes na compra, venda e internos às operações escrituradas na Ficha F100.

Portanto, às glosas das despesas de frete informadas na Ficha F100 da EFD Contribuições devem ser aplicadas as mesmas razões de defesa já aduzidas anteriormente para o creditamento sobre fretes na aquisição, venda e interno. Diante do exposto, a presente glosa fiscal deverá ser, também, cancelada.

No entanto, conforme demonstrado pela DRJ, inexistem dúvidas de que deveria a empresa fazer a correlação das notas com os registros de modo que permitisse a verificação comparativa com os dados escriturados no bloco D, evitando a duplicidade de informações.

Entretanto, tal providência é dispensável no presente caso, uma vez que se trata de mercadorias cuja apuração de crédito é vedada pela legislação, inexistindo o direito relativo ao frete também, conforme acima já analisado. Dessa forma, mais uma vez correta a fiscalização.

Portanto, à luz da decisão recorrida e do que mais consta dos autos, caberia à Recorrente o esclarecimento das divergências apontadas, bem como a comprovação efetiva do seu direito, o que de fato não fez.

Diante dessas considerações, deve ser mantida a decisão da DRJ em relação ao tópico recursal.

CRÉDITO SOBRE ETANOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL (EHC)

A Fiscalização glosou os créditos calculados com base em todas as aquisições de álcool hidratado, sob a alegação de inexistência de base legal para o seu creditamento. É ver o seguinte trecho do relatório fiscal (fls. 2.189-2.190):

“Retornando à análise do §13 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, a Medida Provisória nº 613/2013, convertida na Lei nº 12.859/2013, trouxe relevante alteração para excluir o termo ‘distribuidor’ de sua redação, de modo a não mais permitir, a partir de 05.08.2013, que o distribuidor se credite quando da aquisição de álcool para revenda. (...)”

Acontece que os Decretos nos 9.101 e 9.112/2017, ao modificarem o Decreto nº 6.573/2008, voltaram a exigir as contribuições do distribuidor na revenda de álcool, como se pode verificar nas mesmas tabelas acima.

Inobstante, e embora a partir de 21/07/2017 as distribuidoras estejam novamente sujeitas a alíquotas específicas na revenda de álcool, não se lhes admitia o desconto de crédito na sua aquisição, em razão da redação limitativa do § 13 do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998.

É que a redação do referido §13 permaneceu inalterada mesmo após a vigência dos Decretos nos 9.101 e 9.112/2017. Como já fora assinalado, o dispositivo acolhe a tomada de créditos apenas pelo produtor e importador.”

Nesse sentido, verifica-se que o mesmo dispositivo legal que rege a matéria foi adotado pela DRJ no acórdão recorrido para cancelar a glosa fiscal. Confira-se (fls. 2.668-2.669):

“14. Da mesma forma não tem razão a Impugnante. 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 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, para excluir os distribuidores de álcool, os quais passaram a não mais poder apurar crédito das contribuições quando da aquisição de álcool para revenda.

Abaixo a redação original, bem como as redações dadas pela mencionada MP e pela Lei nº 12.859, de 2013, que não deixam dúvidas sobre a exclusão mencionada: (...)

15. Ainda que os Decretos nos 9.101 e 9.112, de 2017, ao modificarem o Decreto nº 6.573, de 2008, tenham voltado a exigir as contribuições do distribuidor na revenda de álcool anteriormente reduzidas a zero pelo Decreto nº 7.997, de 2013, o § 13 acima permaneceu inalterado, somente vindo existir a possibilidade de aproveitamento de créditos a partir de 04.01.2022, com a inclusão ao § 13-A pelo art. 2º da Lei nº 14.292, de 2022.

16. Assim, por expressa disposição de lei nos períodos em análise inexistiu a possibilidade de aproveitamento de créditos na aquisição para revenda do etanol, estando correto o entendimento da fiscalização.”

No entanto, a recorrente aduz que dentre os combustíveis adquiridos pela mesma destaca-se o etanol hidratado combustível (EHC). Ao contrário do etanol anidro combustível (EAC), que é adquirido pela Recorrente para ser misturado à gasolina na produção da Gasolina C que é vendida aos consumidores, o EHC é adquirido pela distribuidora para ser revendido tal como recebido. Portanto, trata-se, neste caso, de mercadoria adquirida para revenda.

Nesse sentido, a recorrente reitera que a sistemática legal de incidência de PIS e COFINS sobre EHC sempre permitiu o direito ao crédito sobre o EHC adquirido pelas distribuidoras enquanto o regime foi bifásico. Ao se tornar monofásico, o regime assegurou o direito ao crédito apenas sobre as aquisições de produtores e importadoras (coerente que a sistemática não cumulativa). No entanto, a recente retomada da bifasia para o EHC não veio acompanhada do direito ao crédito pelos distribuidores:

Lei nº 11.727/08 e Decreto nº 6.573/08: Regime bifásico com direito a crédito em ambas as fases → mantida a não cumulatividade;

Lei nº 12.859/13 e Decreto nº 7.997/13: Regime monofásico com direito a crédito por importadores e produtores → mantida a não cumulatividade; e

Decretos nºs 9.101/17 e 9.112/17: Regime bifásico com a reoneração dos distribuidores e direito de crédito “expresso” apenas para importadores e produtores → cumulatividade de incidências.

Em síntese, a recorrente defende a possibilidade de crédito com fundamento no art. 3º, inc. I das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (“bens adquiridos para revenda”). A restrição

prevista na parte final do inc. I do art. 3º se aplica, apenas, aos casos em que a venda de EHC não sofre nova incidência de PIS/COFINS (monofasia). No entanto, a atual sistemática é bifásica!

Como apontado, após a alteração promovida pela Lei nº 12.859/2013, o art. 5º, §13 da Lei nº 9.718/98 deixou de prever expressamente o direito ao crédito de PIS e COFINS por distribuidores de álcool hidratado – como é o caso a Recorrente.

A despeito desta omissão legislativa, o art. 5º, §13 da Lei nº 9.718/98 deve ser interpretado de modo a que seja reconhecido o direito ao crédito às distribuidoras sobre as aquisições de álcool hidratado, especialmente após a majoração das alíquotas ad rem realizadas pelos Decretos nº 9.101 e 9.112 de 2017.

Sobre o tema, traz-se aos autos os pareceres jurídicos elaborados pelos Profs. Heleno Taveira Torres (doc. nº 04 da impugnação), Roque Antonio Carrazza (doc. nº 05 da impugnação) e Tércio Sampaio Ferraz Jr. (doc. nº 06 da impugnação), todos unânimes no sentido de concluir que a Recorrente faz jus ao crédito de PIS e COFINS nas aquisições de álcool hidratado.

Nesse contexto, relativamente ao tema em apreço, há precedente deste Conselho (CARF) favorável à Recorrente.

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO COMUM. DISTRIBUIDORAS DE ÁLCOOL. POSSIBILIDADE

A partir de agosto de 2017, estabeleceu-se o regime bifásico nas operações envolvendo o etanol hidratado comum (EHC), com aplicação das alíquotas de PIS e COFINS para as distribuidoras, por meio dos Decretos n.ºs 9.101/2017 e 9.112/2017. Assim, por força do princípio da não cumulatividade do PIS/COFINS assegurado no citado §12º do art. 195 da CF/88 e definido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, permite-se o creditamento sobre as aquisições tributadas do referido produto.” (Ac. CARF nº 3101-004.084, PTA nº 16682.720942/2019-34, Cons. Rel. Renan Gomes Rego, em 21.08.2025).

Dessa forma, confirma-se o direito da Recorrente de apropriar-se do crédito decorrente da aquisição de álcool hidratado.

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando a reversão das glosas fiscais referentes à aquisição de serviços de armazenagem, coleta de amostras e lacração de compartimentos, bem como a reversão das glosas sobre as aquisições de etanol hidratado combustível (EHC) adquirido para revenda.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, redatora designada

No que pese o respeito que nutro pela Ilustre Relatora, sirvo-me deste Voto para dela divergir pelas razões abaixo aduzidas.

Coleta de Amostras e Lacração

A DRJ corroborou os mesmos fundamentos adotados pela Autoridade Fiscal ao afirmar que “para o contribuinte, (...) não existe a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, posto que se trata de empresa comercial que não industrializa e não presta serviços” (fl. 2.670).

A recorrente exerce atividade comercial, daí, ante o entendimento deste Conselho exposto na Súmula CARF nº 234, o qual, por questões regimentais, esta Conselheira não pode se afastar, entendo ser descabida analisar a essencialidade e relevância da coleta de amostras e lacração- itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos para a atividade comercial por ela desempenhada, pois resta claro que recorrente que exerce atividade comercial, e por consequência, não tem a Recorrente amparo legal para apurar créditos de PIS/COFINS na sistemática do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Neste tópico não há reforma a fazer, sobretudo, ante a Súmula CARF nº 234, a qual a aplico ao presente caso: “Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”.

Do Etanol hidratado combustível para revenda (EHC)

Entende a recorrente que, na condição de distribuidor de combustíveis, possui direito ao creditamento das contribuições sobre a aquisição de álcool para fins carburantes (etanol hidratado para revenda).

Entendo não assistir razão a Recorrente.

Explico.

Como é sabido, no que cerne ao tema houve profunda evolução legislativa, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente, instituíram a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS.

Na redação do inciso IV do §3º do artigo 1º, as leis previam que as receitas provenientes da venda dos produtos da Lei nº 9.990/00- álcool para fins carburantes não integravam a base de cálculo do PIS/COFINS, posteriormente, alterada pelo artigo 5º da Lei nº 9.718/98, passou a prever a incidência monofásica das contribuições:

Lei nº 10.637/02

Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

Lei nº 10.833/03

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

Lei no 10.637/2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

Lei nº 10.833/2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

Com a promulgação da Lei nº 10.865/04 houve a alteração no inciso IV do §3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, os quais passaram a vigor com a seguinte redação:

Lei nº 10.637/02

Art. 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes

Lei nº 10.833/03

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

Até aqui, não há dúvidas que havia expressa vedação à tomada de créditos sobre as receitas de vendas de álcool para fins carburantes.

Entretanto, significativa alteração legislativa ocorreu com a vigência da Lei nº 11.727/2008, ao trazer importantes alterações ao regime não-cumulativo do Álcool, bem como, alterando a vedação à tomada de créditos imposta das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ao prever a tributação concentrada não apenas frente às distribuidoras, também perante produtores e importadores:

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).

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 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).

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – por comerciante varejista, em qualquer caso; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

Por sua vez, a Lei nº 11.727/2008 revogou os dispositivos que excluía o Álcool do regime não-cumulativo, como podemos ver:

Art. 42. Ficam revogados:

(...)

III – a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei:

c) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do art. 8º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

d) o inciso IV do § 3º do art. 1º e a alínea a do inciso VII do caput do art. 10 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Ainda, incluiu §1º-A no artigo 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que diz:

Lei nº 10.637/02

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).

(...)

§ 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).

Lei nº 10.833/03

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

(...)

§ 1º-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).

A controvérsia posta no presente recurso centra-se em definir se a empresa distribuidora de combustíveis, que adquire Etanol Hidratado Combustível para revenda, tem ou não direito ao creditamento da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), como corolário da não cumulatividade, estabelecida no § 12 do art. 195 da Constituição Federal.

Pois bem.

De fato, houve a inclusão dos produtores, importadores e distribuidoras no rol da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, pois a redação da Lei nº 11.727/2008 houve a mudança na incidência do PIS/PASEP e da COFINS, como também a inclusão deste produto no regime da não-cumulatividade.

E no que pese toda a evolução legislativa ocorrida sobre a inclusão do álcool para fins carburantes no regime não-cumulativo, não há como afirmar que com a edição da Lei nº 12.859/2013, resolveu-se retirar as travas da possibilidade do creditamento do distribuidor, com a devida vênia, não é o que se extrai do texto legal:

Lei 9.718/98 – Evolução da redação

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).

[...]

§ 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).

[...]

§ 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).

Em que pese a boa técnica do arrazoado, entendo que a matéria precisa ser enfrentada a luz da interpretação objetiva da legislação.

Do texto legal se extrai, que o direito à tomada de créditos sobre a aquisição de álcool aplicam-se, unicamente, às empresas produtoras e importadoras de álcool, estando tais créditos vinculados, somente, às atividades de produção e/ou importação.

Esta questão foi enfrentada pelo STJ, no REsp 1965163/PE, na qual decidiu os ministros, seguindo o relator Min. Marco Aurélio Bellize, para reconhecer a vedação da tomada de créditos sobre a aquisição de etanol hidratado, ao afirmar que o legislador proibiu o direito de creditamento na aquisição de álcool hidratado combustível destinado à revenda, independentemente do regime de incidência tributária, representado pela seguinte ementa:

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO MANIFESTADA PELO DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEIS DE RECONHECIMENTO DE DIREITO ALEGADAMENTE LÍQUIDO E CERTO CONSISTENTE NO DESCONTO DE CRÉDITO RELATIVO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS ATINENTE À AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL PARA A REVENDA. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL QUANTO AO DIREITO DE CREDITAMENTO RELATIVO AO ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL ADQUIRIDO PARA REVENDA, INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. RECONHECIMENTO. ORDEM CORRETAMENTE DENEGADA NA ORIGEM. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(...)

III. Razões de decidir

5. Diversamente do tratamento dado ao IPI e a ao ICMS, em relação às contribuições PIS e COFINS, a Constituição Federal não lhes conferiu o atributo da não cumulatividade, como princípio a elas inerente. Concedeu, na verdade, ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos tais contribuições incidirão uma única vez, sem cumulação, portanto, nas operações subsequentes. Por meio da não cumulatividade atribuída ao PIS/COFINS pelo legislador, o creditamento não guarda nenhuma vinculação com o montante de tributo recolhido na etapa anterior. A apropriação de crédito dá-se sobre algumas aquisições (custos e despesas) especificadas na lei, na mesma proporção em que o tributo incide sobre as vendas (receitas), pelo denominado método subtrativo indireto. Desse modo, a não cumulatividade atribuída às contribuições em questão não se destina a conferir neutralidade à tributação (como ocorre com o IPI e o ICMS), mas sim de desonerar determinada etapa da cadeia produtiva, como estímulo à específica

atividade econômica, assumindo contornos de verdadeira subvenção pública.

6. Sobre o regime de incidência tributária, especificamente quanto à cadeia produtiva de álcool hidratado combustível, a legislação pertinente, no tocante à oneração do distribuidor, variou consideravelmente ao longo do tempo.

6.1 Da análise cronológica da legislação posta, verifica-se que as vendas de álcool hidratado operadas pelo distribuidor, em determinados períodos, não eram oneradas pela incidência das contribuições em comento (ante o estabelecimento de alíquota zero para tal operação), a revelar um regime genuinamente monofásico; em outros, diversamente, as vendas do distribuidor, na correlata cadeia produtiva, também eram oneradas em conjunto com aquelas operadas pelos importador/produtor, a denotar um regime bifásico.

6.2 Em relação ao período de vigência do Decreto n. 7.997/2013, em que se evidencia o regime de incidência monofásica, afinal, nesse período, a oneração da tributação recaiu exclusivamente sobre a receita das vendas realizadas pelo importador ou produtor, enquanto (conforme asseve a própria impetrante) ao distribuidor foi concedida a redução da alíquota a zero, esta Corte Superior de Justiça possui posicionamento firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.093 – REsp n. 1.894.741/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022) de ser vedada a constituição de crédito da contribuição para o PIS e da COFINS sobre os componentes de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3, I, b, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003), conclusão que não se altera com o teor do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, sobretudo porque as leis específicas que trataram do tema, na sequência, continuaram a vedar o creditamento na aquisição de bens sujeitos à monofasia.

7. O aludido precedente qualificado, todavia, não se aplica integralmente à hipótese dos autos, a considerar que, após a edição dos Decretos n. 9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas das referidas contribuições para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante de um regime monofásico, mas sim bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, passaram a ser onerados por esses tributos (pelo que se percebe, até a redação dada pela LC 214/2025).

7.1 Não obstante, as normas que tratam do direito ao desconto de crédito, advindo da não cumulatividade atribuída à contribuição ao PIS e à COFINS, previstas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sempre o vedaram, como regra, no caso de aquisição de álcool para fins carburantes destinado à revenda, independentemente do regime de incidência tributária.

7.2 Diz-se, em regra, pois a própria lei (notadamente a que regula a tributação da contribuição ao Pis e da Cofins, do setor de combustíveis), como seria de rigor, estabelece as específicas hipóteses em que se admite o creditamento pela aquisição de álcool para revenda, quais sejam: art. 17 da Lei n. 10.865/2004, em benefício do importador, contribuinte do PIS-Importação e da Cofins-Importação; § 13 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008) , em benefício do produtor e do importador de álcool que adquire o produto para revenda de outro produtor ou de outro importador; e § 15 do art. 5º da Lei n. 9.718/1998 (com redação dada pela Lei n. 11.727/2008) em benefício do distribuidor, dos créditos decorrentes da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, como estímulo ao beneficiamento ambiental daí decorrente)

7.3 A lei de regência conferiu, em alguma extensão, tratamento tributário análogo ao produtor e ao importador por serem, justamente, os agentes econômicos responsáveis por introduzir o produto no mercado nacional. Dessa maneira, o produtor, ao fabricar o produto em comento, e o importador, ao fazê-lo ingressar no território nacional (que, inclusive, é onerado por tais contribuições na modalidade importação), o introduzem no mercado por meio de sua "venda" ao distribuidor, o qual, por sua vez, a revende aos postos de combustíveis (comerciantes varejistas), que, por fim, a revende ao consumidor final. A vedação ao crédito, como se verifica, é direcionada especificamente à aquisição do álcool para fins carburantes para revenda, sendo absolutamente possível cogitar, como subvenção fiscal e estímulo à cadeia produtiva, a concessão de crédito, por meio de lei, ao produtor e ao importador, tão somente.

8. Sem imiscuir na discussão a respeito da alegada afronta à Constituição Federal, de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, para o desate da matéria posta, restrita à legislação infraconstitucional, afigura-se suficiente o reconhecimento de que o constituinte conferiu ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos as contribuições ao PIS e a COFINS serão não cumulativas (Tema 756/STF), não- se revestindo de obrigatoriedade, tampouco se destinando a conferir neutralidade à tributação, como pretendido pela parte recorrente.

IV. Dispositivo e tese

9. Resultado do Julgamento: Recurso desprovido.

Tese de julgamento: O legislador ordinário, a quem a Constituição Federal conferiu ampla autonomia para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos a contribuição ao PIS e a COFINS incidirão uma única vez, sem cumulação, proibiu o direito de creditamento em relação ao álcool hidratado combustível adquirido para revenda, independentemente do regime de incidência tributária, ressalvadas as hipóteses especificadas na lei.

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 195, § 12; Lei n. 10.637/2002, art. 3º, I, b; Lei n. 10.833/2003, art. 3º, I, b; Lei n. 11.033/2004, art. 17. Jurisprudência relevante citada: STJ, Tema 1.093, REsp 1.894.741/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/04/2022; STF, Tema 756, RE 841979, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, julgado em 28/11/2022.

É mister registrar que a lei conferiu, em alguma extensão, tratamento tributário análogo ao produtor e ao importador por serem, justamente, os agentes econômicos responsáveis por introduzir o produto no mercado nacional.

O produtor, ao fabricar o produto em comento, e o importador, ao fazê-lo ingressar no território nacional (que, inclusive, é onerado por tais contribuições na modalidade importação), o introduzem no mercado por meio de sua "venda" ao distribuidor, o qual, por sua vez, a revende aos postos de combustíveis (comerciantes varejistas), que, por fim, a revende ao consumidor final. A vedação ao crédito (como se verifica) é direcionada especificamente à aquisição do álcool para fins carburantes para revenda, sendo absolutamente possível cogitar, como subvenção fiscal e estímulo à cadeia produtiva, a concessão de crédito, por meio de lei, ao produtor e ao importador, tão somente.

Do texto legal, podemos extrair que não é toda e qualquer aquisição de álcool para revenda operada pelo produtor ou pelo importador que gera o direito ao desconto de crédito, mas somente aquela feita de outro produtor ou de outro importador – ou seja, trata-se de operação restrita entre os agentes econômicos responsáveis por introduzir a mercadoria no mercado nacional – não se equiparando, propriamente, à "aquisição para revenda" efetuada pelos outros integrantes da cadeia econômica (distribuidor e comerciante varejista), quando o produto já foi inserido no mercado nacional.

Sendo assim, no meu entender, com a edição da MP 613/2013, convertida em Lei nº 12.859/2013, o legislador não incluiu a atividade de distribuidor dentre as autorizadas a

descontar créditos relativos à aquisição do álcool para fins carburantes, não havendo, por ausência de previsão legal, como dar provimento ao presente tópico recursal.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima