



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720940/2019-45
ACÓRDÃO	3102-002.940 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIZEN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. BIODIESEL PARA ADIÇÃO AO DIESEL. DESCARACTERIZAÇÃO DE INSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A adição do biodiesel ao diesel Tipo “A” para a obtenção do diesel Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não são considerados insumos pela legislação PIS/Cofins, pois resta caracterizada a simples revenda.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. EMPRESA COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, em empresas comerciais distribuidoras de combustíveis, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS NÃO ONERADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos não onerados pelas contribuições geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO COMUM. DISTRIBUIDORAS DE ÁLCOOL. VEDAÇÃO.

Trata-se de opção legislativa a impossibilidade de apuração de créditos da contribuição sobre as aquisições de álcool etanol hidratado.

NÃO CUMULATIVIDADE. DÉBITOS. REVENDA DE ETANOL ANIDRO IMPORTADO. DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEL. SUJEITO ÀS ALÍQUOTAS DE IMPORTADOR

A empresa que importa etanol anidro, ainda que seja distribuidora de combustíveis, na revenda desse combustível, sujeita-se às alíquotas prescritas no inciso II, art.1º, do Decreto nº 6.573/2008 (importador).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso voluntário da seguinte forma: i) por unanimidade, dar parcial provimento para cancelar a glosa dos fretes na aquisição de mercadorias não onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS (biodiesel e etanol hidratado); e ii) por voto de qualidade, para manter a glosa sobre as seguintes rubricas: (1) as glosas sobre aquisição de biodiesel, que pode ser aproveitado na condição de insumo; (2) as glosas de créditos com fretes internos, com o fito de possibilitar a transferência de produtos entendidos como insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos próprios, listados no Demonstrativo A no Relatório Fiscal; (3) as glosas sobre armazenagem de estoques mínimos, com base no artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que assegura o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre “armazenagem de mercadoria”; (4) as glosas de créditos do ativo imobilizado listados nº Demonstrativo C1 e C2 do Relatório Fiscal; (5) as glosas de créditos com aquisição do Biodiesel do Demonstrativo D do Relatório Fiscal; (6) as glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum, do Demonstrativo E; e (7) considerar indevida a apuração realizada pela Fiscalização do Demonstrativo F do Relatório Fiscal. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Gisela Pimenta Gadelha Dantas.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Gisela Pimenta Gadelha, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

O interessado transmitiu o PER nº 29049.48064.131118.1.1.19-1090, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à Cofins não-cumulativa do 3º trimestre de 2018;

Posteriormente transmitiu as relacionadas no Despacho Decisório, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;

A Demac-RJ emitiu Despacho Decisório nº 202/2019 - DIORT/DEMAC-RJ no qual não reconhece o direito creditório e considera as Dcomps como não declaradas;

Na sessão de julgamento de 22/04/2020 a 75 Turma da então DRJ/JFA prolatou Acórdão no sentido de devolver o processo à autoridade a quo para apreciar o mérito do direito creditório pleiteado no PER em questão;

Em julgamento do recurso hierárquico referente às Dcomps, a Superintendência Regional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil da 75 RF deu provimento ao recurso no sentido de que as Dcomps consideradas não declaradas fossem novamente analisadas pela DRF de origem;

A Demac-RJ emitiu novo Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as DComps em análise até o limite do crédito reconhecido;

A empresa apresenta nova manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:

I- TEMPESTIVIDADE

II - FATOS

II.1.- O HISTÓRICO DO PROCESSO E A (NOVA) DECISÃO ORA RECORRIDA

II.2. - A FISCALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E A (NOVA) DECISÃO RECORRIDA

III -RAZÕES PELAS QUAIS A DECISÃO RECORRIDA DEVERÁ SER REFORMADA

III.1. - OS ASPECTOS LEGAIS/REGULATÓRIOS DA ATIVIDADE-FIM DA REQUERENTE - A FIGURA DA DISTRIBUIDORA NA INDÚSTRIA DE COMBUSTÍVEIS E BIOCOMBUSTÍVEIS - ATIVIDADE HÍBRIDA - PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO A manifestante fala da sua atividade de produção da gasolina C e diesel B.

III.2 - BREVE INTRODUÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS NOS TERMOS DO ART. 3 DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03 - HISTÓRICO NORMATIVO E JURISPRUDENCIAL

III.2.1 INSUMOS

(...)

Ademais, o entendimento que ficou estabelecido no REsp 1.221.170 é que o critério da essencialidade se extrai da imprescindibilidade do gasto para determinada atividade da empresa, ao passo que o critério da relevância informa a importância da despesa no contexto dessa atividade, posicionamento expressamente confirmado pela própria UNIÃO quando editou, ainda no ano de 2018, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

III.2.1.1. - IRRELEVÂNCIA DAS DESPESAS INCORREREM APÓS ETAPA PRODUTIVA PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO COMO INSUMOS - AUTORIZAÇÃO EXPRESSA NA PARTE FINAL DO ART. 3, II, DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03

III.3. - INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS

III.3.1. - FRETES E ARMAZENAGEM

III.3.1.1.- ESCLARECIMENTOS INICIAIS - MANDADO DE SEGURANÇA 0008588-12.2009.4.02.5101/RJ EXTINTO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO

III.3.1.2.- A RELEVÂNCIA DO FRETE E DA ARMAZENAGEM PARA O SISTEMA NACIONAL DE ABASTECIMENTO DE COMBUSTÍVEIS E O SEU PAPEL CHAVE NO SETOR DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS

III.3.1.3.- A OBRIGATORIEDADE DE MANUTENÇÃO DE ESTOQUES MÍNIMOS NAS BASES DE ARMAZENAMENTO DAS DISTRIBUIDORAS - FRETE E ARMAZENAGEM SÃO DESPESAS QUE DECORREM DE IMPOSIÇÃO LEGAL

III.3.1.4.- FRETES E ARMAZENAGEM SÃO DESPESAS INERENTES À ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E TEM CARÁTER OBRIGATÓRIO POIS TAMBÉM DECORREM DE IMPOSIÇÃO LEGAL

III.3.1.5.- FASE PRODUTIVA DA RECORRENTE SE ESTENDE ATÉ A ENTREGA DO PRODUTO AO SEU CLIENTE - PARTICULARIDADE DA COMPOSIÇÃO QUÍMICA DOS COMBUSTÍVEIS ALTERA A DINÂMICA COMERCIAL/LOGÍSTICA/PRODUTIVA DOS MESMOS

III.3.1.6.- FRETES INTERNOS COMO ETAPA DA "OPERAÇÃO DE VENDA" - CRÉDITO EXPRESSAMENTE AUTORIZADO NO ART. 3, IX, E ART. 15, II, DA LEI Nº 10.833/03

III.3.1.7.- FRETES INTERNOS SOB O PRISMA CONTÁBIL

III.3.1.8.- IRRELEVÂNCIA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO OBJETO TRANSPORTADO PARA FINS DE AUTORIZAÇÃO DO CRÉDITO SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE RESPECTIVO - OS FRETES PARA AQUISIÇÃO DE EHC E BIODIESEL

III.3.2.- CRÉDITOS SOBRE O BIODIESEL - INSUMO INDISPENSÁVEL (SINE QUA NON) PARA PRODUÇÃO DO ÓLEO DIESEL "B"

III.3.3.- CRÉDITOS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO

III.3.4.- DEMAIS DESPESAS (INSUMOS) GLOSADOS

III.3.5.- PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS - FRETES, ARMAZENAGEM, BIODIESEL E DEMAIS SERVIÇOS

III.3.6.- BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA

III.3.6.1.- BENS NACIONAIS ADQUIRIDOS PARA REVENDA - COMPRAS E VENDAS DE ÁLCOOL HIDRATADO (EHC) DEVIDAMENTE TRIBUTADAS PELO PIS/COFINS, RESPEITO À NÃO CUMULATIVIDADE

III.3.6.2.- ÁLCOOL ANIDRO (EAC) IMPORTADO PARA REVENDA INTERNA - CORRETA APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS INCIDENTES SOBRE AS REVENDAS REALIZADAS PELA RECORRENTE NO MERCADO INTERNO ENQUANTO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS III.4. - DILIGÊNCIA FISCAL IV -PEDIDOS

Ato contínuo, a DRJ-06 julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018

INSUMO. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela impugnante, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição.

DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS Despesas com fretes de transferências de produtos acabados não se enquadram como frete na operação de venda e também não podem ser consideradas como insumo, visto que elas se dão depois de terminado o processo produtivo.

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

PROVAS.

O impugnante tem o ônus de demonstrar seu direito para que este seja reconhecido pela autoridade julgadora. A mera alegação de que os documentos pertinentes estariam à disposição do Fisco não é suficiente para gerar a dúvida motivadora de diligência fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura do relatório fiscal, trata o processo de pretensão da recorrente em ver restituídos os valores de COFINS não cumulativo do ano de 2018, com compensações atreladas, incidentes sobre as seguintes rubricas glosadas pela fiscalização:

- a) FRETES de AQUISIÇÃO (de Biodiesel e EHC) bem como para viabilizar TRANSFERÊNCIA de combustíveis, biocombustíveis e lubrificantes entre suas bases de armazenamento (diga-se, transporte de produtos acabados, em elaboração e insumos entre estabelecimentos da própria RECORRENTE, também chamado de “frete interno” e/ou “frete intercompany”), os quais estão discriminados as planilhas denominadas “DEMONSTRATIVO A” (frete interno), “DEMONSTRATIVO G1” e “DEMONSTRATIVO G2” (fretes aquisição), acostadas em arquivo não paginável de fls. 2742/2752;
- b) serviços relacionados a questões operacionais da RECORRENTE, a exemplo de serviços de limpeza, análise técnica, broker, dispêndios de Pool e pagamentos realizados pelo uso de tecnologia, etc., como também despesas administrativas e estratégicas: aluguéis, telecomunicações, locação de equipamentos, marketing e propaganda para divulgação de marca, dentre outras, todos elencados nas planilhas “DEMONSTRATIVO B1” e “DEMONSTRATIVO B2”. Para a autoridade fiscal, tais dispêndios foram classificados de forma equivocada pela RECORRENTE como insumos de sua atividade (art. 3, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03);
- c) Utilizado créditos atrelados a bens adquiridos pela RECORRENTE seu ATIVO IMOBILIZADO, como bombas de abastecimento, medidores, filtros, mangotes, compressores etc., os quais estão discriminados nas planilhas “DEMONSTRATIVO C1” e “DEMONSTRATIVO C2”;
- d) Utilizado créditos indevidos oriundos de despesas incorridas com a AQUISIÇÃO DE BIODIESEL, produto adquirido única e exclusivamente por imposição legal e utilizado pela RECORRENTE na produção/elaboração do combustível ÓLEO DIESEL “B” que posteriormente é comercializado aos postos revendedores de combustíveis. A Autoridade Fiscal entendeu que tal produto foi classificado de forma equivocada como insumo da atividade da RECORRENTE (planilha “DEMONSTRATIVO D”);
- e) Apurado e utilizado de forma indevida créditos oriundos da AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO (“EHC”), (planilha “DEMONSTRATIVO E”); e

- f) Calculado de forma indevida (a menor) DÉBITOS de PIS/COFINS devidos pela revenda no mercado interno de ÁLCOOL ANIDRO (“EAC”) IMPORTADO pela RECORRENTE, em nas aquisições de biodiesel, supostamente utilizado como insumo na produção de óleo diesel “B”;

O contribuinte dedica-se precipuamente à atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, sendo detentora do direito de uso da conhecida marca “SHELL” no Brasil.

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise do mérito.

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. Aquisições biodiesel

Conforme já ressaltado, a recorrente dedica-se à aquisição e comercialização de combustíveis em geral, especialmente, gasolina “c” e óleo diesel “b”. Dessa forma, adquire obrigatoriamente “álcool anidro”, o qual adicionado à gasolina “a”, obtém a gasolina “c” destinada à revenda. Da mesma forma adquire biodiesel, o qual é adicionado ao óleo diesel “A” e obtém o diesel “B”.

Em sua defesa, sustenta que possui o direito de crédito sobre as aquisições de álcool anidro adicionado à gasolina, de acordo com as disposições contidas no art. 3º. II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 haja vista tratar-se de insumo na produção da gasolina “c”. Da mesma forma, requer o crédito na aquisição de biodiesel adicionado, na proporção prevista no art. 1-B da Lei nº 13.033/1410, e atualmente estipulada pela Resolução CNPE nº 16/201811, ao óleo diesel para obter o diesel “b”. Desde a Emenda Constitucional n. 42/2003 que introduziu ao art. 195 o parágrafo 12, por meio das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, o PIS e a COFINS passaram ao regime geral da não cumulatividade, instituindo o direito do contribuinte descontar de créditos calculados nas operações anteriores sobre aquisições de insumos utilizados na produção ou fabricação de produtos, os quais posteriormente são destinados à venda (art. 3º, II).

Esclareceu, ainda, que o álcool anidro é utilizado como matéria-prima, o qual não é revendido, mas insumido em processo de mistura, resultando na gasolina “c” transformada e acabada para o consumo nos veículos em geral. Uma vez que, na posição de distribuidor (Recorrente), utiliza o álcool anidro como insumo na produção da gasolina “c”, não há revenda posterior.

Assim, além do álcool anidro ser matéria-prima intermediária na produção da gasolina “c”, passou a sofrer incidência não cumulativa após as alterações promovidas pela Lei 10.865/2004 ao art. 1º, § 3º, IV, daquelas Leis originais citadas. Isso porque o dispositivo citado alterou substancialmente as disposições do art. 1º. da Lei 10.833/2003, retirando do inciso IV do parágrafo 3º. a proibição de creditamento das contribuições recolhidas de forma concentrada,

(monofásica), restringindo a vedação exclusivamente, para as operações de revenda de álcool hidratado. O seu direito teria sido ratificado pela Lei 11.033/2004, art. 17 e Medida Provisória 413/2008, art. 14.

Similarmente, ocorre com o ÓLEO DIESEL produzido na refinaria (denominado ÓLEO DIESEL “A”) que, após ser misturado ao BIODIESEL na proporção prevista no art. 1-B da Lei nº 13.033/1410, e atualmente estipulada pela Resolução CNPE nº 16/201811, passa a ser chamado de ÓLEO DIESEL “B”.

Nesse contexto, afirma que, apesar da Raizen ser terminologicamente denominada como uma “distribuidora” (o que em um primeiro momento deixa a impressão que seu papel é unicamente revender produtos já acabados), fato é que a 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 (a GASOLINA “C” e o ÓLEO DIESEL “B”), fruto da combinação de combustíveis fósseis com biocombustíveis.

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Como se observa nos autos, pleiteia a recorrente ver reconhecido o seu direito creditório sobre as aquisições de biodiesel **B100** majoritariamente como insumo na mistura com o Diesel-A, nos parâmetros permitidos pela legislação vigente, para a formulação/produção e venda do Diesel-B.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

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

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

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

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

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

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

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

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da

Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir casuisticamente a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Voltando ao caso em concreto, como se sabe, a tributação das contribuições nesse ramo de atividade de combustíveis se dá normalmente na forma de tributação concentrada, aquela na qual as alíquotas são diferenciadas. No caso do diesel, a referida concentração foi fixada nos produtores ou importadores.

A Lei nº 11.116/ 2005, conversão da Medida Provisória nº 227/2004, é que dispõe sobre a tributação concentrada do biodiesel. A referida lei determina que as contribuições

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

incidem uma única vez sobre a receita bruta auferida pelo produtor ou importador, às alíquotas de 6,15% (PIS) e 28,32% (Cofins), de acordo com o art. 3º daquela Lei.

No entanto, se o importador ou produtor optar pelo Recob (Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas), incidem as alíquotas específicas de R\$ 120,14 (PIS/Pasep) e R\$ 553,19 (Cofins) por metro cúbico de biodiesel, consoante artigo 4º da Lei nº 11.116/2005. Elas podem ser alteradas, para mais ou para menos, por ato do Poder Executivo, fixando coeficientes de redução, conforme autorização dada pelo artigo 5º da mesma lei.

Por força de vedação legal também, no período abrangido pelo pedido de restituição, as aquisições feitas por distribuidor de biodiesel não geravam direito a crédito a ser descontado das Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS na revenda no regime não cumulativo, conforme dispõe o § 1º do artigo 2º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, *in verbis*:

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

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

(...)

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:**

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

(negrito nosso)

Como se observa, o texto legal era expresso quanto à impossibilidade de tomada de crédito na aquisição de biodiesel na revenda de produto sujeito à tributação concentrada.

Percebe-se, no entanto, que a Recorrente requer que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (distribuição de combustíveis), mormente com relação às aquisições de biodiesel e outras rubricas que serão analisadas mais à frente.

Faz-se necessário explicitar as formas como são feitas as misturas dos biocombustíveis nos combustíveis fósseis realizadas pelas distribuidoras. Elas podem ocorrer de 3 (três) formas diferentes:

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

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

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

Conforme explicitado no relatório fiscal, a atividade econômica de distribuição de combustíveis, dentro do contexto do abastecimento nacional de combustíveis, é definida e delimitada pela Lei nº 9.487/19991, conhecida como a Lei do Petróleo, e regulamentada através da Resolução ANP nº 58/2014.

A Resolução ANP nº 58/2014 estabelece que a atividade de distribuição de combustíveis compreende as etapas de “aquisição, armazenamento, mistura, transporte, comercialização e controle de qualidade de combustíveis”.

Nesse contexto, a atividade empresarial da RAIZEN consiste essencialmente em adquirir produtos prontos das refinarias, tais como a gasolina tipo A e o óleo diesel tipo A, e proceder à mistura desses combustíveis ao etanol anidro e ao biodiesel, respectivamente, para a formulação da gasolina tipo C e do Diesel tipo B a serem comercializados.

No cenário explicitado, entendo que não se pode admitir esse alargamento pleiteado do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (distribuição de combustíveis), por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pelo contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Entendo que, na situação colocada, o biodiesel não pode ser tratado como insumo como quer a recorrente. Quando a distribuidora adquire esse biodiesel, que só pode ser adicionado ao diesel “A” para obter o diesel para o consumidor final do tipo “B”, essa mistura formada, determinada em percentual pela ANP (Agência Nacional do Petróleo), não pode ser considerada um produto fabricado/produzido pela empresa distribuidora para efeitos das contribuições ao PIS e COFINS, nos termos do arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Essa mera adição de percentual de biodiesel no diesel previsto na citada portaria, operação essa que é feita mediante o simples despejo do biodiesel no tanque reservatório da diesel, não pode elevar a empresa que realiza essa operação à condição de produtor ou fabricante de diesel, até mesmo porque se ela se enquadrasse nessa condição estaria sujeita ao recolhimento de alíquotas concentradas de 6,15% (PIS) e 28,32% (Cofins) nas suas vendas de diesel “B”, nos

termos da Lei nº 11.116/ 2005, conversão da Medida Provisória nº 227/2004, o que não ocorre no caso.

Assim, o contribuinte, na condição de comerciante que revende mercadoria adquirida, não pode realizar o creditamento com base no inciso II, dos arts.3ºs, das leis citadas. Poderia apenas pelo inciso I, desde que não houvesse vedação expressa, como antes já demonstrado.

Nessa mesma direção, tem se posicionado a SRF por meio da Solução de Consulta nº 3 – Cosit, de 01/03/2021, que tratou da mesma questão, nos seguintes termos:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

21. Quanto à alegação de que “a Consulente realiza uma nítida atividade produtiva, nos termos definidos pelos arts. 3º e 4º do Decreto n.º 7.212/2012”, cabe destacar que o referido decreto “Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI”, não se aplicando ao caso em tela, que possui regulamentação específica.

(...)

Conclusão

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

Nesse mesmo sentido também, tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme exemplifica o acórdão abaixo transcrito:

Acórdão nº 9303-010.327, de 17 de junho de 2020

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.

Da mesma forma, as turmas da câmara baixa também têm reproduzido esse entendimento:

Acórdão nº 3402.007.717

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.

Vale ainda citar o Parecer Normativo SRF nº5, de 17 de dezembro de 2018, no qual apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Confirma-se, assim, conforme se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de **produção de bens** destinados à venda e de **prestação de serviços a terceiros**.

Por fim, também não prospera a alegação de que é possível o creditamento pelo critério da relevância, uma vez que a mistura do biodiesel ao diesel se dá por imposição da legislação dos combustíveis, conforme alegado pela recorrente, isso porque a imposição legal citada pelo voto da ministra Regina Helena Costa diz respeito aquele insumo que, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI). Disso se depreende que, se não há produção, como ocorre no presente caso, também não há possibilidade de se reconhecer insumo sobre o critério da relevância em outra atividade diferente de produção ou prestação de serviços.

Dessa forma, conclui-se que inexistente fundamento legal para o creditamento das contribuições sobre as aquisições de biodiesel pelas distribuidoras de combustíveis, não havendo qualquer reparo a ser feito no despacho decisório e no acórdão recorrido que o ratificou.

Esse mesmo entendimento da impossibilidade de creditamento de insumo de empresas comerciais/distribuidoras deve nortear a análise das demais glosas envolvidas no caso.

Créditos sobre fretes internos

A glosa deste tópico refere-se a créditos calculados pelo contribuinte sobre despesas com fretes em transferências de combustíveis entre seus estabelecimentos. A fiscalização assim descreveu a glosa de frete efetuada:

A RAÍZEN desconta créditos em relação a frete pela transferência de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias na apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins, o chamado “frete interno”.

Ocorre que o creditamento, no caso, está em desacordo com a legislação vigente.

As hipóteses admitidas na sistemática da não cumulatividade estão expressas e exaustivamente previstas nos incisos I a XI dos artigos 3ºs das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003. A legislação é clara ao assegurar o creditamento sobre as despesas com frete apenas nas operações de venda dos produtos, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX).

Segundo o relatório fiscal, a RAÍZEN desconta créditos em relação a frete pela transferência de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias na apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins, o chamado “frete interno”.

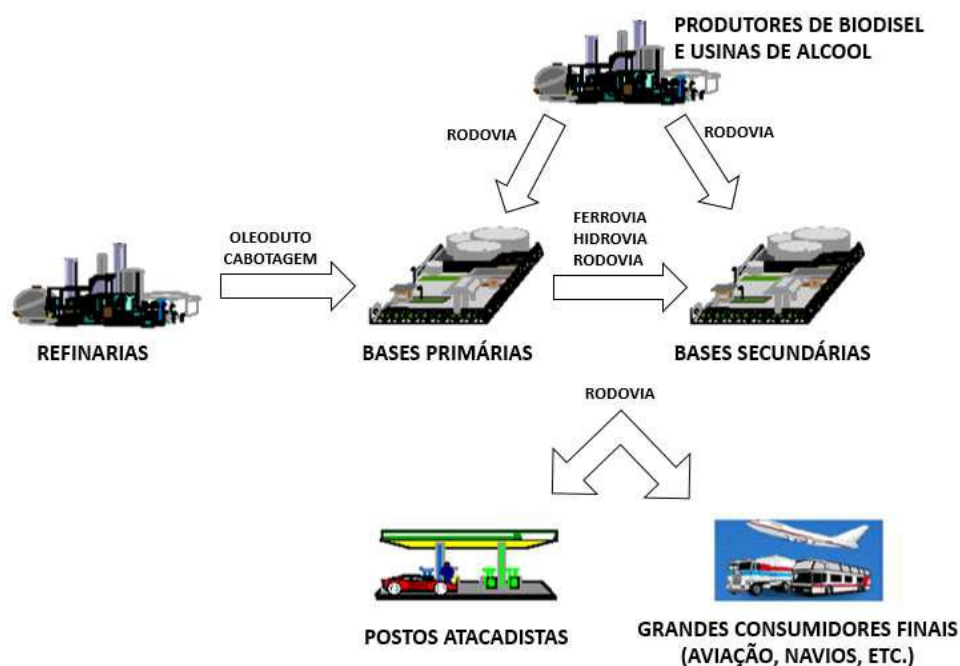
A recorrente se insurge contra a conclusão do despacho decisório afirmando que, na verdade, o frete da transferência do produto acabado se insere no conceito de insumo pelos critérios da essencialidade ou relevância, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Explica a recorrente que, abstraindo os casos de importação, o fluxo logístico de distribuição de combustíveis tem início nas refinarias e nas usinas, aonde os produtos derivados de petróleo são transferidos para as distribuidoras (diga-se, RECORRENTE) exclusivamente através de dutos ou por cabotagem, e são armazenados em instalações chamadas de “BASES PRIMÁRIAS”, assim denominadas por receberem derivados de petróleo diretamente das refinarias. Em paralelo, os biocombustíveis são recebidos pela recorrente majoritariamente através de transporte rodoviário e, em menor escala, ferroviário e hidroviário.

Por conta do histórico de políticas de infraestrutura voltadas exclusivamente ao desenvolvimento de rodovias, somando-se as dimensões continentais do Brasil (somente o Estado de Minas Gerais é maior do que a França), a malha dutoviária do País é extremamente limitada, nesse sentido, para que não haja falta de abastecimento nas cidades distantes dos polos produtores ou das bases primárias, as distribuidoras possuem um segundo tipo de base de armazenamento, denominadas “BASES SECUNDÁRIAS”, que ficam localizadas fora das grandes cidades, e recebem os combustíveis, biocombustíveis, lubrificantes e insumos UNICAMENTE⁴⁵ por ferrovia, hidrovia ou rodovia.

Nesse sentido, a principal diferença das BASES PRIMÁRIAS para as BASES SECUNDÁRIAS reside no fato de que aquelas recebem os derivados de petróleo diretamente das

refinarias, ao passo que as bases secundárias são abastecidas com combustíveis fósseis recebidos por transferência de uma base primária ou de outra base secundária. Ou seja:



Nesse sentido, sem a contratação pela RECORRENTE de um frete (i) ferroviário e, posteriormente; (ii) rodoviário, a gasolina diesel produzidos não chegariam às bases secundárias, o que torna o serviço de frete para as distribuidoras uma DESPESA ABSOLUTAMENTE ESSENCIAL e intrinsecamente ligada à sua atividade-fim, sem a qual, utilizando-se do teste de subtração proposto pela própria FAZENDA NACIONAL na Nota SEI nº 63/2018/CRJPGACET/PGFN-MF47, não seria possível a realização das suas atividades.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem em contexto no qual não existe produção de combustíveis, como antes já ocorrido.

Nessa perspectiva, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pelas razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber:

- a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e
- b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e
- d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais. (negritos nossos)Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse

mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Nesse sentido também, a recentíssima súmula CARF nº217:

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

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas de fretes no transporte de combustíveis entre os estabelecimentos.

Despesas de armazenagem na distribuição de combustíveis

A recorrente argumenta que em vista do mandamento constitucional previsto no art. 177, §2º da CF/88 que determinou a obrigatoriedade de manutenção regular do abastecimento de combustíveis em nível nacional, uma das soluções encontradas pelo legislador como medida de segurança a fim de evitar o desabastecimento em determinada região foi

permitir que a ANP pudesse exigir que as distribuidoras de combustíveis mantenham, em todas as suas bases de armazenamento, estoques mínimos de combustíveis e de biocombustíveis.

Tal regulamentação atualmente está disposta na Resolução ANP nº 45/13(GASOLINA/DIESEL) e na Resolução ANP nº 06/15 (QAV).

Segundo a recorrente, a relevância na obrigatoriedade da manutenção dos estoques mínimos no presente caso reside no fato de que tal imposição legal transforma o frete e a armazenagem em despesas obrigatórias e absolutamente essenciais para a RECORRENTE, pois, caso uma de suas bases, ainda que abastecida, fique com estoques inferiores aqueles determinados pelo órgão regulador, a RECORRENTE estará sujeita a elevadíssimas multas aplicadas pela ANP.

Sem razão a recorrente.

Como se sabe, as despesas com armazenagens sujeitas ao cálculo de créditos são aquelas relacionadas com armazenagens nas vendas, prevista no inciso IX, art.3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A armazenagem relacionada com o tópico ora analisado não tem relação com aquele da venda. Conforme explicitado pela defesa, tais despesas de armazenagens estão relacionadas com os estoques mínimos exigidos pela legislação que regula os combustíveis no Brasil.

Como já se disse anteriormente, não há a possibilidade de se reconhecer esse tipo de despesa como insumo, posto que a empresa recorrente não exerce as atividades de produção ou prestação de serviços. Na atividade de revenda de combustíveis não se admite o reconhecimento de créditos como insumos, por inexistência de previsão legal.

Também não prospera a alegação de que é possível o creditamento pelo critério da relevância, em vista da legislação que regula os combustíveis no Brasil exige estoques mínimos, conforme alegado pela recorrente, isso porque a imposição legal citada pelo voto da ministra Regina Helena Costa diz respeito aquele insumo que, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g. equipamento de proteção individual EPI). Disso se depreende que, se não há produção, como ocorre no presente caso, também não há possibilidade de se reconhecer insumo sobre o critério da relevância em outra atividade diferente de produção ou prestação de serviços.

Diante do exposto, mantém-se a glosa de despesas com armazenagem.

Fretes para aquisição de EHC e biodiesel

Neste tópico, a fiscalização glosou os créditos de fretes nas aquisições de EHC e biodiesel por entender que o regime de apropriação de créditos do produto transportado determina o regime de apropriação de créditos das despesas de transporte desses produtos. Ou seja, como o frete na aquisição compõe o custo de aquisição do bem, então se o produto adquirido não for onerado pela contribuição por alguma previsão legal (suspensão, monofasia, alíquota zero, isento, etc), o frete deve seguir esse mesmo regime do principal adquirido, não dando direito a crédito sobre o frete na sua aquisição.

Assim, conclui a fiscalização que o frete integra o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)

Com razão a recorrente.

Observa-se que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não onerados pelas contribuições (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela auditoria fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados. Trata-se o transporte de operação autônoma que compõe o custo de aquisição da mercadoria e, se devidamente tributada, enseja o creditamento.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte operação autônoma com relação a mercadoria transportada, conclui-se que, ainda que a mercadoria adquirida não tenha sido onerada pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, com fundamento no inciso I do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Confirmando esse entendimento, recentemente, também foi aprovada e publicada a súmula CARF nº188 permitindo o creditamento nesses casos:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de mercadorias não onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS (biodiesel e etanol hidratado).

Créditos sobre ativo imobilizado

Segundo a fiscalização, a RAIZEN apurou e apropriou créditos relativos ao ativo imobilizado, conforme registrado nos registros F120 e F130 das EFD-Contribuições. Tais créditos foram glosados, haja vista que a empresa não possuía atividade produtiva de combustíveis.

Irresignada, neste tópico, a recorrente se reporta a todo o exposto nos tópicos anteriores, os quais afirma que possui sim, atividade produtiva.

Sem razão a recorrente.

Como é cediço, a possibilidade de cálculo de crédito das contribuições sobre a depreciação do imobilizado é prevista nos artigos 3ºs das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, em seus incisos VI e VII, que preveem o crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e sobre edificações e benfeitorias:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou **para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(negritos nossos)

Como se depreende do dispositivo transcrito, a possibilidade de desconto de crédito deve ter pertinência com a utilização do imobilizado para a locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

No caso em apreço, como já restou discutido nos tópicos anteriores a recorrente não produz combustíveis, sendo a sua atividade precipuamente de revenda de combustíveis.

A fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações do tópico anterior “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. Aquisições biodiesel” para manter a glosa dos créditos incidentes sobre o imobilizado.

Demais despesas glosadas (pagamento de royalties e direito de exclusividade, dispêndios relativos à assessoria e consultoria técnica, dispêndios com representantes comerciais, publicidade, propaganda e marketing, dispêndios com informática, correios e telecomunicações, despesas com serviços de escritório e apoio administrativo, dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra e educação)

Como consignado no presente voto, a possibilidade de desconto de crédito como insumo deve ter pertinência com a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

No caso em apreço, como já restou discutido nos tópicos anteriores a recorrente não produz combustíveis, sendo a sua atividade precipuamente de revenda de combustíveis.

A fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações do tópico anterior “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. Aquisições biodiesel” para manter a glosa dos créditos incidentes sobre as demais despesas.

Créditos na aquisição de etanol hidratado

Sem mais delongas, a matéria aqui tratada neste tópico foi devidamente analisada no acórdão nº3101-003.945, da Turma Ordinária 3101, de 28 de novembro de 2024, com a relatoria do conselheiro Renan Rego, que, por concordar com os seus fundamentos, adoto como as minhas razões de decidir:

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).

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:

Ademais, ainda que se admitisse a tomada de crédito pelo distribuidor, mostra-se inaceitável a operacionalização efetuada pela RAÍZEN. Com efeito, afirma que seu débito na revenda do álcool é de R\$ 110,91 (19,10 + 91,10) por m3, somando-se as duas contribuições, ao passo que se creditaria de R\$ 130,90 (23,38 + 107,52) na aquisição. No final das contas, resultaria no direito de ressarcimento de R\$ 19,99 (130,90 – 110,91) por m3 de álcool comercializado.

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 D.

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, no entanto, não prosperam as razões da Recorrente. Explico.

A tributação pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep das receitas provenientes das vendas de álcool etanol hidratado segue regime próprio, com contornos estabelecidos pela legislação.

Para o período de apuração em discussão nos autos (ano de 2017) têm-se as seguintes regras:

a) no que se refere a possibilidade de apropriação de créditos da contribuição, a partir da edição da Medida Provisória – MP - nº 613, de 7 de maio de 2013, cujo art. 4º alterou a redação do § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, foi vedada a apuração de créditos das contribuições pelas empresas distribuidoras de álcool, permanecendo a possibilidade apenas para os respectivos produtores e importadores;

b) relativamente à incidência da contribuição para as distribuidoras de álcool, existem duas hipóteses:

b.i) se não optante pelo Recob, para a contribuição ao PIS/Pasep aplica-se a alíquota de 3,75% sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, e para a Cofins o percentual de 17,25% (art. 5º, inciso II da Lei nº 9.718, de 1998);

b.ii) se optante do Recob, à contribuição ao PIS/Pasep aplica-se a alíquota específica de R\$ 58,45 por metro cúbico de álcool, e para a Cofins a alíquota específica de R\$ 268,80 (art. 5º, § 4º, inciso II da Lei nº 9.718, de 1998), as quais foram reduzidas, respectivamente, para R\$ 19,81 e R\$ 91,10 (art. 1º, inciso II, e art. 2º, inciso II, ambos do Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, com a redação dada art. 2º do Decreto nº 9.112, de 28 de julho de 2017).

Além disso, 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.

§ 13-A. O distribuidor sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar créditos relativos à aquisição, no mercado interno, de álcool anidro para adição à gasolina. (Incluído pela Lei nº 14.292, de 2022)

Trata-se de opção legislativa, com fundamento em análise do funcionamento da cadeia de produção e comercialização do álcool, a vedação de apuração de créditos pelas distribuidoras sobre a aquisição de álcool hidratado comum, assim como a tributação das respectivas vendas.

Diante disso, mantém-se as glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum (demonstrativo D).

Forte nos fundamentos do voto transcrito, não deve ser feito qualquer reparo na decisão recorrida.

Débito na revenda de etanol anidro importado

Neste tópico a fiscalização identifica que houve a tomada de créditos sobre operações de importação de **ETANOL ANIDRO GRANEL** para revenda.

Reconhece a fiscalização que a tomada de crédito em comento encontra amparo na Lei nº 10.865/2004, em virtude do pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação:

Art. 8º

(...)

§ 19. A importação de álcool, inclusive para fins carburantes, é sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação com alíquotas de, respectivamente, 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento referido no art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei **poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:**

(...)

V – produtos referidos no § 19 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

(negritos nossos)

No entanto, constatou a fiscalização que a RAIZEN apurou débitos, sobre suas operações de revenda do etanol anidro por ela mesma importado, às alíquotas específicas incidentes para os distribuidores, quando deveria ter adotado as alíquotas específicas incidentes sobre as vendas do importador, aquelas dispostas no inciso I do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998, conforme o seguinte relato:

A revenda do álcool anidro, no ano de 2018, estava sujeita às seguintes alíquotas específicas, conforme fixadas no artigo 5º, §4º, da Lei nº 9.718/1998, aplicados os coeficientes de redução dispostos no artigo 1º do Decreto nº 6.573/2008 e alterações, em alternativa às alíquotas ad valorem:

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

II – R\$ 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.

Reitera-se que as alíquotas acima descritas são o resultado da aplicação, sobre os valores originalmente previstos no artigo 5, §4º, da Lei nº 9.718/1998, dos coeficientes de redução dispostos respectivamente nos Decretos nos 9.101/2017 (reductor 0,0 para os produtores e importadores) e 9.112/2017 (reductor 0,6611 para os distribuidores), por força dos §§ 8º e 9º do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998.

(...)

Embora, na resposta oferecida no âmbito do procedimento fiscal, acima transcrita, a RAIZEN afirme apurar seus débitos pelas alíquotas incidentes sobre os importadores (artigo 5º, §4º, inciso I), para o ano de 2018 o que se observa, à vista dos registros C180 e filhos C181/C185 das EFD-Contribuições, é a apuração pelas alíquotas incidentes sobre os distribuidores (artigo 5º, §4º, inciso II).

Conquanto se coloque no mercado de combustíveis nacional como uma empresa distribuidora, é preciso considerar que, nas operações em comento, a RAIZEN atua como importadora direta do produto revendido. Dessa forma, as alíquotas incidentes sobre suas operações de revenda são aquelas previstas no inciso I do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998(R\$ 23,38 e R\$ 107,52).

Só caberia à RAIZEN aplicar as alíquotas como distribuidora (R\$ 19,81 e R\$ 91,10) se ela adquirisse o álcool no mercado interno. No caso, a própria RAIZEN atuou como importadora, razão pela qual deve figurar na revenda com igual status.

(negritos nossos)

A Recorrente sustenta que atua tanto como importadora quanto como distribuidora e a legislação aplicável, como visto, não faz qualquer menção à alíquota que deve prevalecer/ser aplicada nessas hipóteses em que o contribuinte exerce concomitantemente (duas) atividades tributadas de forma diferente.

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

Sem razão a recorrente.

Inicialmente, é bom frisar que resta incontroverso nos autos que é possível identificar na operação específica que o etanol anidro importado foi o mesmo revendido pela recorrente (Raizen), conforme apurou a fiscalização nas operações objeto do procedimento ora analisado.

Dito isso, infere-se do dispositivo antes transcrito que, estando a recorrente na posição de importador do etanol anidro proveniente do exterior, posteriormente revendido, nessa revenda do etanol anidro, a empresa deve se enquadrar conforme prescrito no inciso II, art.1º, do

Decreto nº 6.573/2008 (importador). Assim como, se o etanol anidro for adquirido no mercado interno, aplicam-se às operações as alíquotas *ad valorem* do inciso II (distribuidor).

No caso em apreço, não resta dúvida que a recorrente atuou como importador do produto (etanol anidro) que se equiparou a ele ao fazer ela própria a importação para a revenda.

Com essas considerações, rejeitam-se os argumentos de defesa da Recorrente, mantendo-se a decisão recorrida nesse ponto.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar a glosa dos fretes na aquisição de mercadorias não oneradas pelas contribuições ao PIS e à COFINS (biodiesel e etanol hidratado).

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo