



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720942/2019-34
ACÓRDÃO	3101-004.084 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIZEN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: a) reverter as glosas de créditos com fretes internos, com o fito de possibilitar a transferência de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos próprios, listados no Demonstrativo A no Relatório Fiscal; b) reverter as glosas de créditos do ativo imobilizado listados no Demonstrativo C1 e C2 do Relatório Fiscal; c) reverter as glosas de créditos com aquisição do Biodiesel do Demonstrativo D do Relatório Fiscal; d) reverter as glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum, do Demonstrativo E; e) considerar indevida a apuração realizada pela Fiscalização do Demonstrativo F do Relatório Fiscal; reverter as glosas de créditos de frete na aquisição de biodiesel do Demonstrativo G1 e G2 do Relatório Fiscal.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Luiz Carlos de Barros Pereira, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ramon Silva Cunha.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 106-034.895**, proferido pela 17ª Turma da DRJ06 na sessão de 21 de junho de 2023, que **julgou improcedente a impugnação, não reconhecendo o direito creditório pleiteado**.

O presente processo versa sobre **pedido de ressarcimento** formalizado no PER nº 12381.81095.140219.1.1.19-4713, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à Cofins não-cumulativa do 4º trimestre de 2018, com Despacho Decisório reconhecendo em parte o direito e considerando homologadas as compensações vinculadas até o limite do crédito conhecido.

De acordo com o **Relatório Fiscal** de folhas 2628 a 2705, a Recorrente adquire produtos prontos das refinarias, tais como a gasolina tipo A e o óleo diesel tipo A, e procede 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. Conclui que as operações de mistura para a obtenção de gasolina “C” e de óleo diesel “B” não se equiparam à produção de combustíveis.

Afirma que foi apurado indevidamente os créditos de:

- i) Frete interno de produtos acabados – **Demonstrativo A;**
- ii) Serviços considerados insumos para as atividades comercial – **Demonstrativo B1;**
- iii) Serviços considerados insumos para as atividades administrativas – **Demonstrativo B2;**
- iv) Do ativo imobilizado utilizados na atividade de distribuição de combustíveis – **Demonstrativos C1 e C2;**
- v) Aquisição de Biodiesel para produção de Diesel tipo B – **Demonstrativo D;**
- vi) Aquisição de etanol hidratado – **Demonstrativo E;**
- vii) Apuração equivocada nos créditos sobre operações de importação de ETANOL ANIDRO GRANEL para revenda - **Demonstrativo F;**
- viii) Frete na aquisição de biodiesel (**Demonstrativo G1**) e de etanol hidratado (**Demonstrativo G2**);

O quadro a seguir resume as causas dos ajustes promovidos no débito e na base de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins, relacionando os seus respectivos demonstrativos, anexados ao presente Relatório Fiscal:

A	Frete	Demonstrativo A	Creditamento de Frete Interno
B	Insumo	Demonstrativo B1	Creditamento de Serviços utilizados em Atividade Comercial - Distribuição de Combustíveis
B	Insumo	Demonstrativo B2	Creditamento de Serviços utilizados nos setores Administrativo, Financeiro, Publicidade, Marketing, Royalties, etc
C	Ativo imobilizado	Demonstrativo C1	Ativo Imobilizado - Máquinas, equipamentos e outros bens não utilizado na produção de bens ou prestação de serviços - Atividade Comercial (Distribuição de Combustíveis)
C	Ativo imobilizado	Demonstrativo C2	Ativo Imobilizado - Máquinas, equipamentos e outros bens não utilizado na produção de bens ou prestação de serviços - Utilização Mista
D	Revenda	Demonstrativo D	Creditamento Aquisição do Biodiesel
E	Revenda	Demonstrativo E	Creditamento Aquisição de Etanol Hidratado
F	Revenda	Demonstrativo F	Débito na Revenda do Etanol Anidro Importado - de alíquota Distribuidores para alíquota Importadores
G	Frete	Demonstrativo G1	Creditamento de Frete na Aquisição do Biodiesel
G	Frete	Demonstrativo G2	Creditamento de Frete na Aquisição de Etanol Hidratado

Consta, às folhas 1118 a 1143, **Manifestação de Inconformidade**.

Sobreveio **decisão de primeira instância** com a seguinte ementa:

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

Irresignada, a Recorrente propõe **Recurso Voluntário** de folhas 3208 e ss, no qual alega, em síntese, os seguintes pontos:

- i) OS ASPECTOS LEGAIS/REGULATÓRIOS DA ATIVIDADE-FIM DA RECORRENTE – A FIGURA DA DISTRIBUIDORA NA INDÚSTRIA DE COMBUSTÍVEIS E BIOCUMBUSTÍVEIS – ATIVIDADE HÍBRIDA – PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO*
- ii) 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) 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;*
- iv) A OBRIGATORIEDADE DE MANUTENÇÃO DE ESTOQUES MÍNIMOS NAS BASES DE ARMAZENAMENTO DAS DISTRIBUIDORAS – FRETE E ARMAZENAGEM SÃO DESPESAS QUE DECORREM DE IMPOSIÇÃO LEGAL;*
- v) FRETES E ARMAZENAGEM SÃO DESPESAS INERENTES À ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E TEM CARÁTER OBRIGATÓRIO POIS TAMBÉM DECORREM DE IMPOSIÇÃO LEGAL;*
- vi) 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;*
- vii) 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;*
- viii) 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 CRÉDITOS SOBRE O BIODIESEL E SOBRE O EAC – INSUMOS INDISPENSÁVEIS (SINE QUA NON) PARA PRODUÇÃO DO ÓLEO DIESEL “B”;*
- ix) CRÉDITOS SOBRE O BIODIESEL – INSUMO INDISPENSÁVEL (SINE QUA NON) PARA PRODUÇÃO DO ÓLEO DIESEL “B”*
- x) CRÉDITOS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO*
- xi) DEMAIS DESPESAS (INSUMOS) GLOSADOS;*

- xii) *PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS – FRETES, ARMAZENAGEM, BIODIESEL E DEMAIS SERVIÇOS;*
- xiii) *BENS NACIONAIS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – COMPRAS E VENDAS DE ÁLCOOL HIDRATADO (EHC) DEVIDAMENTE TRIBUTADAS PELO PIS/COFINS, RESPEITO À NÃO CUMULATIVIDADE;*
- xiv) *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;*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

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

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.

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

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

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

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

Resolução ANP nº 40/13:

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

Resolução ANP nº 30/16:

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

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

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

Cita Solução de Consulta nº 3 – Cosit, de 01/03/2021, que, ao tratar da questão, esclareceu: **i)** que não se confundem a atividade de formulação de combustíveis com as atividades desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina "A" e etanol anidro combustível, para obtenção da gasolina "C", e à adição de biodiesel ao óleo diesel "A" para a obtenção do óleo diesel "B"; **ii)** que não é permitido ao Distribuidor exercer a atividade de formulação, visto que as distribuidoras de combustível não foram incluídas na permissão contida art. 15 da Resolução ANP nº 5, de 2012; **iii)** que não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

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

Pois bem! De um lado, há decisões que salvagam o entendimento do Fisco de que a distribuidora não fabrica ou produz bens, de forma que possa considerar, para efeitos tributários, o álcool anidro, a gasolina do tipo A ou o biodiesel como insumos dos produtos gasolina do tipo C ou óleo diesel tipo C, destinados à venda:

Acórdão nº 9303-010.327, de 17/06/20:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, 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.

Acórdão nº 3401-008.704, de 28/01/21:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, 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.

Acórdão nº 3402-007.717, de 22/09/20:

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

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

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

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, 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.

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

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

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

Por se tratar de insumo para a produção de gasolina tipo C, é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de álcool anidro, nos termos do que dispõe o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. Lei 10.865/04.

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

A incidência monofásica da COFINS não é impedimento para o creditamento do contribuinte. Não há uma dependência entre monofasia e creditamento, já que tais normativas apresentam funções jurídicas distintas. Precedentes do STJ (AgRg no REsp 1.051.634/CE).

Adianto que essa é a posição que defendi no voto proferido na sessão de 25 de julho de 2023, no Acórdão de Recurso Voluntário nº 3401-011.908, de minha relatoria, ao entender que aquisição de álcool anidro é elemento estrutural e inseparável (critério da *essencialidade*) para a produção da gasolina tipo C, o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, na leitura que lhe foi conferida pelo STJ no REsp n. 1.221.170.

Considero importante transcrever trechos do meu voto:

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

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

- Gasolina Automotiva Tipo A: É a gasolina produzida pelas refinarias de petróleo, isenta de álcool, e entregue diretamente às companhias distribuidoras. Esta gasolina constitui-se basicamente de uma mistura de naftas numa proporção que

enquadre o produto na especificação prevista, sendo a base da gasolina disponível nos postos revendedores.

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

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

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

I – Álcool Etílico Anidro Combustível (AEAC) – produzido no País ou importado sob autorização, conforme especificação constante do Regulamento Técnico, destinado aos Distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da gasolina C e,”

(...)

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

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

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

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação mencionadas nos incisos I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

Art. 5º Não se considera industrialização:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por isso, corretamente, a Instrução Normativa nº 594/2005 previa a possibilidade de descontar créditos decorrentes de aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo para a produção de outros combustíveis, na forma do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

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

I - aquisições de bens e serviços efetuadas no mês, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º, no caso de pessoa jurídica fabricante desses produtos;

II - aquisição dos produtos relacionados no art. 1º para serem utilizados como insumos na produção de bens ou prestação de serviços, no caso das pessoas jurídicas em geral;" (...)

Diante deste cenário, resta claro que a aquisição de álcool anidro é elemento estrutural e inseparável (critério da essencialidade) para a produção da gasolina tipo C, o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, na leitura que lhe foi conferida pelo STJ no REsp n. 1.221.170.

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

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

Do creditamento de frete interno – Demonstrativo A

Segundo a autoridade fiscal, a Recorrente desconta créditos em relação a frete pela transferência de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias na apuração das contribuições, o chamado *frete interno*. Todavia, seu entendimento é de que 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*). Os valores glosados a título de frete interno estão consignados no **Demonstrativo A**, nos termos do Relatório Fiscal de folhas 2628 e ss.

A Recorrente insurge-se demonstrando didaticamente toda a cadeia logística de transporte e armazenagem dos produtos, seja insumo ou produto acabado destinado à venda, desde a aquisição nas refinarias, passando pelos estabelecimentos produtores até as bases secundárias de distribuição.

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

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

In casu, partindo da premissa que a Recorrente também exerce atividade de produção de combustível, sob os olhares do regime da não cumulatividade das contribuições à luz das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, entendo que a Recorrente tem direito aos créditos de fretes para aquisição de mercadorias e insumos e de fretes internos ou fretes intercompany, com o fito de possibilitar a transferência de combustíveis, insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos próprios (no contexto do *inciso II do artigo 3º*) e de fretes em operações de venda (no contexto do *inciso IX do artigo 3º*).

Nesse ponto, vale lembrar que a Súmula CARF nº 217, aprovada recentemente pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 com vigência em 04/10/2024, trata da impossibilidade de creditamento de gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, o que difere EM PARTE do presente caso, pois aqui os produtos etanol anidro combustível (EAC) e biodiesel tipo A são insumos, e não produtos acabados.

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

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

Do creditamento de serviços utilizados em atividade comercial – Distribuição de combustíveis – Demonstrativo B1

Segundo o Fisco, ainda que a atividade de distribuição de combustíveis pudesse ser considerada produção de bens, as despesas relativas às aquisições de tais serviços não ensejariam a apropriação de créditos.

Tal afirmação decorrente da resposta da Recorrente após intimação para detalhar a forma de utilização no processo produtivo:

Analisadas as informações prestadas na planilha resposta, confirmou-se a suspeita inicial de que muitos dos serviços relacionados nos anexos do TIF01 eram utilizados pela RAIZEN em atividades de apoio. Para melhor ilustrar o que aqui se expõe, a título de exemplo, cola-se a seguir uma relação de alguns dos serviços adquiridos e suas respectivas utilizações, conforme informadas na planilha resposta ao TIF01

0200_DESC_ITEM	Descrição do Fluxo Produtivo	Forma de utilização/consumo (preencher se utilizado/consumido em fluxo produtivo)
Agencia de publicidade e promocao	Serviços de marketing e propaganda para divulgação da Marca	Serviço indispensável a operação

²⁵ “Essencialidade”, “relevância integração no processo” ou “relevância por imposição legal”.

RAIZEN S/A – CNPJ 33.453.598/0001-23
TDPF-F nº 07.1.85.00-2021-00004-7

44

Documento de 78 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP05.1224.15569.IQNA.
Original

RJ RIO DE JANEIRO DEMAC

Fl. 2672



SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA 7ª RF
Delegacia de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro – DEMAC/RJO
Divisão de Fiscalização



Aluguel Equipamento TI/Telecom	Serviço de locação de equipamentos	Despesa Operacional
Copias e Impressoes	Serviço de locação de equipamentos	Serviço de locação de equipamentos
Correios, malotes e motoboy	Bens e materiais utilizados na atividade	Bens e materiais utilizados na atividade
Eventos e Patrocinios	Serviços de marketing e propaganda para divulgação da Marca	Serviços de marketing e propaganda para divulgação da Marca
Material de escritorio	Bens e materiais utilizados na atividade	Bens e materiais utilizados na atividade
Despesas com viagem	Consultorias estrategicas e financeiras	Serviço indispensável a operação
Financiamentos - Desembolso	Direito de Exclusividade com o Cliente	Operação essencial e relevante para a atividade
Servico contratacao palestrante evento	Servicos e analises tecnicas e ambientais	Fase Final para distribuição
Servico de broker - comissao	Comissão paga pela Raizen pelo transporte de combustível de aviação até o cliente final	Intermediario na operação de distribuição
Servico reforma estofamento	Bens e materiais utilizados na atividade da empresa	Bens e Serviços indispensáveis a operação
Producao de midia	Serviços de marketing e propaganda para divulgação da Marca	Serviço indispensável a operação

Por sua vez, a Recorrente registra uma extensa lista dos serviços, retirada da citada planilha **Demonstrativo B1:**

"DEMONSTRATIVO B1"

- (Selecionar Tudo)
- Agua e esgoto
- Aluguel de Equipamentos
- Aluguel de Imoveis - PJ
- Aluguel Equipamento TI/Telecom
- Alvaras, Licencas e Royalties
- Armazenagem Comercial
- Armazenagem e Manuseio
- Armazenagem Pool de Terceiros
- Arrendamento Fixo
- Arrendamento Variavel - Aeroportos
- Auditoria
- Bens de pequeno valor
- Certificacoes
- Coleta e destinacao de residuos
- Comissoes e Taxas de Servicos
- Consultoria assessoria estrategica gestao processo
- Consultorias estrategicas e financeiras
- Cursos e treinamentos
- Custo Servicos Recobrateis
- Despesas de Servicos de Engenharia de EP
- Dispendios de Capital a realocar
- EPs e Uniformes
- Eventos e Patrocinios
- Frete de Compras
- Frete Transferencia de Produto Acabado - Maritimo
- Frete Transferencia de Produto Acabado-Ferrovuario
- Gestao de documentos e arquivo
- Gratificacoes
- Locomocao Administrativa - Taxi fora de viagens
- Logistica de materiais de PDV
- Manutencao de veiculos
- Manutencao em instalacoes - B2B / Varejo
- Manutencao Selo de Qualidade
- Mao de Obra Contratada
- Mao de obra temporaria terceirizada
- Materiais de Acondicionamento e Embalagens
- Materiais de manutencao aplicados em equipamentos
- Materiais uso e consumo
- Material de laboratorio
- Outras Despesas com Recebimento
- Outros Custos Nao Grupo
- Outros gastos de viagem
- Pneus e Camaras de Ar
- Premios e promocoos
- Producao de material impresso e merchandising
- Programas de qualidade e excelencia
- Servico e licencas de software
- Servico Manutencao Equipamento
- Servico Manutencao Instalacao
- Servicos de limpeza de instalacoes e jardinagem
- Servicos de manutencao aplicados em equipamentos
- Servicos de manutencao aplicados em instalacoes
- Servicos de manutencao operacional - B2B / Varejo
- Servicos de pequeno valor
- Servicos e analises tecnicas e ambientais

Defende que esses serviços são absolutamente relevantes e essenciais para a atividade de distribuição, pois, como visto anteriormente, os combustíveis são produtos amplamente regulamentados pela ANP, devendo submetê-los a um rigoroso controle de suas propriedades físico-químicas, sendo que todos os serviços acima são indispensáveis para a fiel consecução da atividade, sob pena, dentre outros prejuízos, de imposição de multas pelo órgão regulador.

Todavia, razão não socorre à Recorrente. Se olharmos atentamente o Recurso Voluntário às folhas 3274 e 3278, constataremos que não houve a devida comprovação de que tais despesas estariam inseridas na atividade da Recorrente. Como se trata de pedido de ressarcimento/compensação, com validação da liquidez e certeza do direito creditório, era competência do Recorrente provar por todos os meios aquilo que alega.

Diante do exposto, preservo as glosas de créditos de serviços listados no **Demonstrativo B1**.

Do creditamento de serviços utilizados nos setores administrativo, financeiro, publicidade, marketing, royalties etc – Demonstrativo B2

Nos termos do Relatório Fiscal, ainda que merecesse guarida a tese da RAIZEN de que a atividade de distribuição de combustíveis implica na produção/fabricação de bens, os serviços utilizados em outras atividades da RAIZEN (setores administrativos, publicidade, eventos, treinamentos etc.) não se enquadrariam no conceito de insumo.

Enquadraram-se os serviços relacionados no Demonstrativo B2 em seis categorias distintas, a saber:

1. Viabilização da mão de obra e Educação;
2. Serviços de Escritório e Apoio Administrativo;
3. Informática, correios e telecomunicações;
4. Representantes Comerciais, Publicidade, Propaganda e Marketing;
5. Assessoria e Consultoria Técnica;
6. Royalties e Direito de Exclusividade.

Nesse particular, concordo com as conclusões do Fisco, já que os serviços listados acima não estão relacionados à atividade produtiva da Recorrente e, portanto, não se enquadram no conceito de insumo utilizado para produção dos bens destinados à venda do inciso II.

Entendo por manter a glosa do **Demonstrativo B2**.

Ativo Imobilizado - Máquinas, equipamentos e outros bens não utilizado na produção de bens ou prestação de serviços - Atividade Comercial (Distribuição de Combustíveis) – Demonstrativo C1. Máquinas, equipamentos e outros bens não utilizado na produção de bens ou prestação de serviços - Utilização Mista – Demonstrativo C2

Narra-se que a Recorrente apurou e apropriou créditos relativos ao ativo imobilizado, conforme registrado nos registros F120 e F130 das EFD-Contribuições.

No entanto, como o Fisco entende que a atividade de distribuição de combustíveis não constitui produção/fabricação de bens, a alocação do ativo imobilizado não está relacionada com o processo de produtivo, o que motivou a glosa.

Com isso, foi feita a apuração da autoridade fiscal, nos seguintes termos:

Dessa forma, glosaram-se em sua totalidade os créditos relativos às máquinas, equipamentos e outros bens relacionados no arquivo 'Doc 2 – Atendimento Item 1',

porquanto esses ativos são utilizados unicamente na atividade de distribuição de combustíveis. O Demonstrativo C1 relaciona esses registros.

Já os créditos relativos às máquinas, equipamentos e outros bens relacionados no arquivo 'Doc 3 – Atendimento Item 2' foram objeto de glosa parcial, porquanto esses ativos sejam de utilização mista, ou sejam, são utilizados tanto na distribuição de combustíveis próprios quanto na armazenagem de combustíveis de terceiros. Aplicaram-se sobre esses créditos, então, os percentuais mensais relativos às receitas da prestação do serviço de armazenagem de combustíveis de terceiros em relação ao total de receita bruta da empresa, para fins de rateio.

Reitera-se que o percentual aplicado objetiva deduzir das bases tributáveis e, portanto, excluir das glosas efetuadas, a parcela dos créditos sobre esses bens do ativo relativa à prestação do serviço de armazenagem de combustíveis de terceiros, a fim de dar cumprimento às disposições legais permissivas do inciso VI dos artigos 3 os das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

O tópico 'VII – Serviços como Insumo' deste Relatório Fiscal expõe a tabela com a apuração de tais percentuais e o Demonstrativo C2 relaciona os registros objeto de glosa parcial dos créditos.

Nesse sentido, razão socorre à Recorrente. O motivo das glosas do ativo imobilizado foi pelo entendimento de que a Recorrente não exerce a atividade de produção e, portanto, qualquer apropriação de créditos relativos à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na atividade de distribuição de combustíveis seria ao arrepio da lei.

Vale dizer, a glosa ocorreu única e exclusivamente em virtude da adoção da superada premissa de que a Recorrente não exerce atividade produtiva na consecução do seu objeto social.

Diante do exposto, reverto as glosas de créditos do ativo imobilizado listados no **Demonstrativo C1 e C2.**

Do creditamento de aquisição do biodiesel – Demonstrativo D

Conforme explicado no primeiro tópico do voto, a aquisição do **biodiesel** é para a obtenção do **óleo diesel tipo B**, como estipula a Lei nº 13.033/2014, a Resolução CNPE nº 16/2018 e Resolução ANP nº 30/16:

Lei nº 13.033/2014:

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

(...)

Art. 1-B Após a realização, em até trinta e seis meses contados da promulgação desta Lei, de testes e ensaios em motores que validem a utilização da mistura, é autorizada a adição de até 15% (quinze por cento), em volume, de biodiesel ao ÓLEO DIESEL vendido ao

consumidor final, em qualquer parte do território nacional, observado o disposto no inciso XI do art. 2º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.”

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

Resolução ANP nº 30/16:

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

(...)

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

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

Mister destacar que dever de fazer essa mistura é exclusiva das distribuidoras (art. 4º da Resolução ANP nº 30/2016).

Diante deste cenário, resta claro que a aquisição de biodiesel é elemento estrutural e inseparável (critério da *essencialidade*) para a produção do óleo diesel tipo B, o que, por conseguinte, é suficiente para caracterizar a aquisição de tal bem como insumo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, na leitura que lhe foi conferida pelo STJ no REsp n. 1.221.170.

Assim, revento as glosas de créditos de biodiesel listadas no **Demonstrativo D.**

Do creditamento de aquisição de Etanol Hidratado Comum – Demonstrativo E

Verificou-se que a Recorrente descontou créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aquisição no mercado interno de etanol hidratado comum (EHC).

De acordo com a autoridade fiscal, com a edição da Lei nº 11.727/2008, sua tributação é concentrada no produtor/importador e no distribuidor. Trata-se de regime bifásico, tributando-se os dois primeiros elos da cadeia de produção e comercialização, reduzindo-se a zero a alíquota incidente sobre a receita bruta auferida na venda do produto pelo comerciante varejista.

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

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (g.n.)

Ainda explica que:

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

Dessa forma, glosaram-se os créditos descontados na aquisição de etanol hidratado comum granel (NCM 22071090), escriturados nos registros C191 e C195 da EFD-Contribuições, detalhados no **Demonstrativo E**.

Em outra posição, a Recorrente defende que se trata exclusivamente de operações com EHC, cuja tributação, a partir de agosto/2017 passou a ser plurifásica, razão pela qual, a partir desse período, passou a descontar créditos de PIS/COFINS referentes à aquisição desse produto para revenda.

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

Nesse particular prosperam as razões da Recorrente.

Primeiro, vale registrar que, no meu voto condutor produzido no Acórdão nº 3101-003.945, na sessão de 28 de novembro de 2024, no qual defendi que o § 13-A do art. 5º da Lei nº 9.718/1998 é literal em permitir creditamento, por parte do distribuidor, somente de álcool anidro para adição à gasolina, e não do álcool hidratado comum para revenda.

Na ocasião, o Colegiado acompanhou o meu entendimento para mantêm-se as glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum, vencidas as Conselheira Laura Baptista Borges e Luciana Ferreira Braga.

No entanto, na sessão de 21 de agosto de 2025, após didática explicação da defesa do contribuinte e produtivo debate na Turma, restei convencido de que, de fato, há direito ao creditamento sobre aquisição de álcool hidratado comum a partir de agosto de 2017.

Explico.

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

No mesmo ano da publicação do Decreto nº 7.997/2013, o Governo Federal também editou a Medida Provisória nº 613/2013 (posteriormente convertida na Lei nº 12.859/13), cujo teor, coerentemente, deu nova redação ao referido §13º do art. 5 da Lei nº 9.718/98, suprimindo a figura do distribuidor do direito ao crédito sobre as operações com álcool hidratado comum. Confirma-se a nova redação, vigente até os dias atuais:

“Art. 5 (...)

13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador.”

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

Senão, vejamos:

DECRETO Nº 9.101, DE 20 DE JULHO DE 2017:

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

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

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

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

DECRETO Nº 9.112, DE 28 DE JULHO DE 2017

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

“Art. 1º

.....

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

“Art. 2º

.....

*II - R\$ 19,81 (dezenove reais e oitenta e um centavos) e R\$ 91,10 (noventa e um reais e dez centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por **distribuidor.**” (NR)*

Dessa forma, as operações com etanol hidratado comum voltaram a ser tributadas pelo PIS/COFINS tanto nas vendas dos produtores/importadores para os atacadistas/distribuidores, quanto na posterior revenda destes aos varejistas, permanecendo desoneradas apenas o “último elo” da cadeia, notadamente as vendas dos varejistas aos consumidores finais: *regime bifásico*.

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

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

*I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

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

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

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

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

(...)

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

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

Ou seja, no meu entendimento, tais exceções partem da lógica da monofasia, ou seja, sendo o regime de tributação monofásico, não deveria há direito ao desconto de crédito sobre a mercadoria adquirida para revenda, já que a tributação estava toda concentrada no início da cadeia (produtor/importador). De outro modo, com o reestabelecimento do

regime bifásico e conseqüente incidência do PIS e da COFINS também sobre as operações dos distribuidores, torna-se mandatário o reconhecimento do crédito de PIS/COFINS sobre o etanol hidratado adquirido para revenda pela regra geral constante do artigo 3º, I, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

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

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

Do débito na Revenda do Etanol Anidro Importado - de alíquota Distribuidores para alíquota Importadores – Demonstrativo F

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

A Fiscalização concorda com o direito ao creditamento na aquisição do produto importado, mas questiona o débito na sua revenda no mercado interno, IN VERBIS:

Percebe-se então que a RAIZEN apurou débitos, sobre suas operações de revenda do etanol anidro por ela mesma importado, às alíquotas específicas incidentes para os distribuidores, embora não desconheça que as alíquotas específicas incidentes sobre as vendas do importador são aquelas dispostas no inciso I do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998, conforme se depreende de seus próprios esclarecimentos oferecidos em procedimento fiscal anterior, relativo ao ano calendário de 2017, quando afirmou que:

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. Embora se possa cogitar que todo importador ou produtor, de certa forma, quando vende, “distribui” o produto, há que se considerar que o legislador se refere a “distribuidor” em sentido estrito, ou seja, aquele que revende produtos adquiridos em território nacional. Pensar ao contrário implicaria retirar a eficácia do débito das contribuições a cargo do importador, ainda que seja autorizado a distribuir combustíveis, o que não se pode presumir. Haveria, por conseguinte, a supressão de um elo da cadeia de comercialização, quando se sabe que a opção legal na tributação do álcool é bifásica, repartindo-se o ônus fiscal entre o importador/produtor e o distribuidor.

O Demonstrativo F relaciona as diferenças apuradas.

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

Decreto nº 6.573/08:

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

I - R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e (Redação dada pelo Decreto nº 9.101, de 2017)

II - R\$ 19,81 (dezenove reais e oitenta e um centavos) e R\$ 91,10 (noventa e um reais e dez centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Redação dada pelo Decreto nº 9.112, de 2017)”.

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.

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

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

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

Com essas considerações, entendo indevida a apuração realizada pela Fiscalização no **Demonstrativo F**, não há que se falar em lançamento complementar e/ou em penalização, devendo, *ipso facto*, ser reformada a decisão ora recorrida.

Do Creditamento de Frete na Aquisição do Biodiesel – Demonstrativo G1. Do creditamento de Frete na Aquisição de Etanol Hidratado – Demonstrativo G2

Na apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins, a Recorrente desconta créditos em relação às despesas com frete nas operações de aquisição, no mercado interno, do Biodiesel e do Álcool Hidratado.

O Relatório Fiscal consigna que o desconto do crédito relativo ao frete na aquisição de bens é admitido pela via indireta, mas somente naquelas hipóteses em que seja admitido o crédito na operação de aquisição do próprio bem transportado, com suporte nos incisos I ou II dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pois bem! Conforme explicado no tópico *Do creditamento de frete interno – Demonstrativo A*, a Recorrente também exerce atividade de produção de combustível, sob os olhares do regime da não cumulatividade das contribuições à luz das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o que autoriza o creditamento de crédito de fretes na aquisição do Biodiesel (**Demonstrativo G1**) no contexto do *inciso II do artigo 3º*.

De igual modo, os fretes do Demonstrativo G2 (frete na aquisição de álcool hidratado comum), dentro do contexto do regime bifásico no mercado de distribuição do álcool hidratado comum, resta cabível o aproveitamento dos mesmos seja pelo inciso II ou inciso IX do art. 3 das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Reverte-se também as glosas de créditos sobre frete na aquisição de álcool hidratado comum, do **Demonstrativo G2**.

Da Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para: **(i)** reverter as glosas de créditos com fretes internos, com o fito de possibilitar a transferência de

insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos próprios, listados no Demonstrativo A no Relatório Fiscal; **(ii)** reverter as glosas de créditos do ativo imobilizado listados no Demonstrativo C1 e C2 do Relatório Fiscal; **(iii)** reverter as glosas de créditos com aquisição do Biodiesel do Demonstrativo D do Relatório Fiscal; **(iv)** reverter as glosas de créditos sobre aquisição de álcool hidratado comum, do Demonstrativo E; **(v)** considerar indevida a apuração realizada pela Fiscalização do Demonstrativo F do Relatório Fiscal e **(vi)** reverter as glosas de créditos de frete na aquisição de biodiesel do Demonstrativo G1 e de frete na aquisição de álcool hidratado comum, do Demonstrativo G2 do Relatório Fiscal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego