



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720981/2019-31
ACÓRDÃO	3301-015.296 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2019

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.

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

O BIODIESEL, adicionado pelos distribuidores ao DIESEL A para a obtenção do DIESEL B **não** é considerado insumo pela legislação PIS/Pasep e COFINS. Por **não** se tratar de insumo para a produção de DIESEL B, não é possível que o contribuinte se credite das operações com aquisição de BIODIESEL.

DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS
SÚMULA CARF Nº 217

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. Aplica-se a Súmula CARF nº 217,

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.

IMPORTADORA DE COMBUSTÍVEIS. REVENDA ÁLCOOL ANIDRO (EAC) IMPORTADO.COMPROVAÇÃO.

A comprovação da qualidade de importador de álcool se faz mediante a efetiva realização de operações de importação.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de processo conexo, calcado nas mesmas infrações, mesmo período de crédito e idêntico litígio de processo já apreciado, em mesma instância, pelo Carf, cumpre aplicar no julgamento deste o princípio da decorrência, repercutindo a mesma decisão daquele quanto ao mérito.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

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.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.CERCEAMENTO DE DEFESA.NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos da súmula CARF nº 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de sobrestamento e o pedido de diligência e, no mérito, em aplicar a decisão proferida no Acórdão nº 3202-003.166 ao presente julgamento, negando provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 15 de junho de 2026.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Carlos Marcelo Gouveia, Paulo Guilherme Derouledede

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário e por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido do qual transcrevo excertos:

O interessado transmitiu o PER nº 33500.70168.230719.1.1.19-4635, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à Cofins não-cumulativa do 1º TRIMESTRE 2019;

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

A Demac-RJ emitiu Despacho Decisório nº 204/2019 - 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 7ª 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 7ª 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 não reconhece o direito creditório e não homologa as Dcomps;

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

I – TEMPESTIVIDADE

II – FATOS – OS CRÉDITOS EM DISCUSSÃO E O DESPACHO DECISÓRIO

III – DIREITO – RAZÕES DE REFORMA DO DESPACHO DECISÓRIO

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 O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS A TÍTULO DE INSUMOS PELA
DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS – DISPOSIÇÕES NORMATIVAS E
JURISPRUDENCIAIS

Devidamente processada a Impugnação a 17ª TURMA/DRJ06 julgou, por unanimidade, improcedente conforme Acórdão nº106-048.042, em sessão de 25 de setembro de 2024

Cientificada do acórdão de Manifestação de Inconformidade, fls. 1012/1026, em 13/01/2025 a recorrente apresentou Recurso Voluntário de fls.1213/1238 em 10/02/2025 no qual repisa os argumentos da Impugnação e aduz em apertada síntese que:

.Acórdão 3101-003.945 favorável à RECORRENTE, proferido nos autos do processo nº 16682.721533/2021-70 (DOC. 01), em que foram afastadas as glosas aqui em debate;

.**FRETES**: segundo as disposições legais e regulatórias do mercado de distribuição de combustíveis, essas despesas são essenciais e relevantes para consecução da atividade, decorrendo, igualmente, de imposição legal (art. 3, II e IX das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03);

.**INSUMOS**: a atividade de distribuição de combustíveis, ante as peculiaridades do setor, possui característica híbrida e não se resume a mera revenda comercial de produtos, sendo certo que todos os itens glosados, por estarem intrinsecamente vinculados à atividade fim, são necessários e relevantes, até para fins de atendimento a inúmeras normas regulatórias da ANP. Indevida glosa integral e indiscriminada de todos os insumos sem analisar minimamente de forma casuística a aplicabilidade/contexto de tais despesas na atividade da empresa, violando o quanto decidido pelo STJ no REsp n. 1.221.170/PR e na Nota SEI n.63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF;

.**BIODIESEL**: insumo da atividade, por se tratar de produto indispensável para produção de ÓLEO DIESEL “B”, bem assim porque a sua adição/mistura no ÓLEO DIESEL “A” decorre da legislação do setor, ou seja, é despesa incorrida por imposição legal.

.**ÁLCOOL HIDRATADO (EHC)**: Desde 07/2017, em virtude da alteração promovida pelos Decretos n. 9.101/17 e 9.112/17, o EHC deixou de ser gravado pelo PIS/COFINS de forma monofásica (até então com tributação concentrada nos produtores/usinas), passando a ser tributado de forma plurifásica, onerando-se tanto o produtor/usina quanto o distribuidor. Com isso, voltou a ser legítimo o

desconto de créditos sobre as aquisições tributadas dos referidos produtos, pelo princípio da não cumulatividade do PIS/COFINS.

.ÁLCOOL ANIDRO (EAC): Enquanto distribuidora de combustíveis, a Raízen se encaixa na previsão do art. 2, II, do Decreto n. 6.573/08, não tendo a mesma, portanto, agido de forma contrária à legislação quando aplicou as alíquotas ali previstas.

O recurso voluntário aborda os seguintes itens:

PRELIMINAR - PEDIDO DE DILIGÊNCIA NEGADO - VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

(...)

OS ASPECTOS LEGAIS/REGULATÓRIOS DA ATIVIDADE-FIM DA RECORRENTE - A FIGURA DA DISTRIBUIDORA NA INDÚSTRIA DE COMBUSTÍVEIS E BIOCOMBUSTÍVEIS - ATIVIDADE HÍBRIDA - PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO

(...)

O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS A TÍTULO DE INSUMOS PELA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS - DISPOSICÕES NORMATIVAS E JURISPRUDENCIAIS

(...)

FRETES - VALIDADE DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS - ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA PARA A ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO

(...)

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

(...)

FRETES E ARMAZENAGEM SÃO DESPESAS INERENTES À ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS - CARÁTER OBRIGATÓRIO POR DECORREREM DE IMPOSIÇÃO LEGAL E NORMATIVA

(...)

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

(...)

INAPLICABILIDADE DA SÜMULA 217 DO CARF AO CASO CONCRETO

(...)

DEMAIS PRECEDENTES DO CARF QUE AUTORIZAM A TOMADA DO CRÉDITO NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA ENTRE BASES DO MESMO CONTRIBUINTE

(...)

BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS - LEGITIMIDADE DO CRÉDITO - AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS SERVIÇOS GLOSADOS.

(...)

A ATIVIDADE PRODUTIVA DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS ENSEJA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS REFERENTE AOS SERVIÇOS ADQUIRIDOS

(...)

DISPÊNDIOS PARA A VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA E EDUCAÇÃO

(...)

DESPESAS COM SERVIÇOS DE ESCRITÓRIO E APOIO ADMINISTRATIVO

(...)

DISPÊNDIOS COM REPRESENTANTES COMERCIAIS, PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING

(...)

DISPÊNDIOS RELATIVOS À ASSESSORIA E CONSULTORIA TÉCNICA

(...)

PAGAMENTO DE ROYALTIES E DIREITO DE EXCLUSIVIDADE

(...)

BIODIESEL - VALIDADE DO CRÉDITO - INSUMO INDISPENSÁVEL PARA PRODUÇÃO DO ÓLEO DIESEL B

(...)

ETANOL HIDRATADO - LEGITIMIDADE DO CRÉDITO - PRODUTO TRIBUTADO EM CADEIA BÍFASICA PELO PIS/COFINS, RESPEITO À NÃO CUMULATIVIDADE

(...)

ÁLCOOL ANIDRO (EAC) IMPORTADO PARA REVENDA INTERNA - CORRETA APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS INCIDENTES SOBRE AS REVENDAS REALIZADAS POR DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS

(...)

Ao final a recorrente pugna que:

275) Inicialmente, pugna a RECORRENTE pelo julgamento em conjunto dos processos administrativos de crédito referente à glosa de créditos de PIS e COFINS do ano calendário de 2019 (auto de infração nº 16682-720.043/2024-07 e processos de crédito), ante os princípios da economia, segurança jurídica e eficiência administrativa.

276) Em caráter preliminar, a RECORRENTE pugna para que o acórdão ora recorrido seja anulado, considerando o cerceamento do direito de defesa, ao indeferir o pedido de diligência para efetivação da análise casuística da essencialidade e relevância dos serviços cujas despesas foram geradoras de créditos de PIS e COFINS **277)** No mérito, requer que o acórdão recorrido seja integralmente reformado de modo a:

(1.1) afastar glosas dos créditos de PIS/COFINS sobre:

(1.1.1) os **FRETES** elencados nas planilhas “DEMONSTRATIVO A”

(1.1.2) os **DEMAIS INSUMOS** elencados nas planilhas “DEMONSTRATIVO B1”, “DEMONSTRATIVO B2”,

(1.1.3) o **BIODIESEL** elencado na planilha “DEMONSTRATIVO C”

(1.1.4) o **ÁLCOOL HIDRATADO (EHC)** elencado na planilha “DEMONSTRATIVO D”

(1.2) afastar a cobrança dos débitos de **ÁLCOOL ANIDRO (EAC)** elencados na planilha “DEMONSTRATIVO E”

Em julgamento anterior esta turma 3301 por maioria de votos decidiu pela declinação de competência

A recorrente em seu recurso voluntário requereu o julgamento em conjunto:

275) Inicialmente, pugna a RECORRENTE pelo julgamento em conjunto dos processos administrativos de crédito referente à glosa de créditos de PIS e COFINS do ano calendário de 2019 (auto de infração nº 16682-720.043/2024-07 e processos de crédito), ante os princípios da economia, segurança jurídica e eficiência administrativa.

Esta turma em julgamento anterior declinou competência em função de que o processo do Auto de Infração 16682-720.043/2024-07 já se encontrava distribuído na turma ordinária 3202.

Despacho de devolução de fls. 1250/1251 retornou este processo para julgamento por esta turma:

No caso, a resolução refere-se ao Processo nº 16682.720043/2024-07, distribuído à Conselheira Juciléia de Souza Lima, em 05.09.2024. Contudo, este obteve acórdão proferido, pela TO 3202, em 10.12.2025, enquanto a resolução da TO 3301, no âmbito do processo nº 16682.720981/2019-31, formalizou-se em 11.12.2025.

Assim, com base nos arts. 58 e 60 do RICARF/2023, entende-se que houve movimentação indevida.

(...)

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade portanto dele toma-se conhecimento.

2 PRELIMINAR**2.1 NULIDADE PEDIDO DE DILIGÊNCIA VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO**

Alega a recorrente que:

26) Preliminarmente, a RECORRENTE solicitou a realização de diligência fiscal que foi praticamente ignorada pelo acórdão recorrido. Vale dizer que a única menção sobre o pedido de diligência decorre de uma breve citação na ementa do referido julgado. Veja-se:

(...)

27) Contudo, o acórdão recorrido não observou que o pedido de diligência fiscal se pautou na jurisprudência do **STJ, que assentou no aludido REsp 1.221.170** como tese, que "à luz dos critérios da essencialidade ou relevância", a análise do caso concreto - qualquer que seja o caso - demanda que se perquiria a dimensão de tais critérios face às atividades desenvolvidas pela empresa contribuinte, de modo que "há que se ANALISAR, CASUISTICAMENTE, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa".

(...)

32) No caso em questão, a recusa em permitir a diligência deve ser devidamente fundamentada, ou seja, O Julgador a quo deveria explicar claramente por que considera desnecessária ou impraticável a realização da diligência solicitada, o que não ocorreu nos autos.

(...)

33) Insiste-se que a diligência fiscal se faz como medida absolutamente imprescindível para o devido esclarecimento de fatos, de procedimentos, bem como para corrigir e ajustar equívocos que constaram no auto de infração e despachos decisórios. Ademais disso, a diligência fiscal no presente caso é medida

que não causa qualquer prejuízo as partes, pelo contrário, privilegiam a verdade material, o devido processo legal, diminui o risco de eventuais nulidades e, acima de tudo, dá mais elementos para que os julgadores possam apreciar o caso com segurança.

Consta da ementa do acórdão recorrido que:

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.

Os quesitos constantes da Manifestação de Inconformidade:

259) Fixa-se, desde já, os seguintes quesitos preliminares a serem respondidos:

(i) As despesas constantes nas anexas planilhas “DEMONSTRATIVO A”, “DEMONSTRATIVO B.1” e “DEMONSTRATIVO B.2” são relacionadas à atividade fim da REQUERENTE, considerando-se todo o exposto acima bem como o seu objeto social previsto no Artigo 2º do seu Estatuto Social?

(ii) A supressão das despesas constantes nas referidas planilhas “DEMONSTRATIVO A”, “DEMONSTRATIVO B.1” e “DEMONSTRATIVO B.2” inviabilizaria ou prejudicaria, sob qualquer aspecto, a realização da atividade fim da REQUERENTE?

(...)

261) Por fim, em atenção ao art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, a REQUERENTE desde já indica como seu Perito o Sr. LIVISSON DE ALMEIDA MORAES, brasileiro, advogado, inscrito no CPF/MF 087.291.397-08, com endereço profissional na Av. Afonso Arinos de Melo Franco, nº 222, Bl. 2, Sala 321, Barra da Tijuca, CEP 22.631-455, Rio de Janeiro/RJ.

A recorrente no item 6 de seu RV afirma que a negativa do seu crédito não decorreu de questões fáticas ou decorrentes de comprovações documentais:

6) Como visto, todos os fundamentos acima listados são de cunho meramente de direito e decorrem de divergências interpretativas da legislação, não envolvendo questões fáticas ou decorrentes de comprovações documentais por parte da RECORRENTE.

Entende-se que o acórdão recorrido considerou a solicitação de diligência prescindível. Os fundamentos do acórdão recorrido para a glosa dos créditos mostram que não foi necessário baixar em diligência para esclarecimento de eventuais dúvidas acerca de questões fáticas ou juntada de documentos.

Ademais verifica-se que no recurso voluntário a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos que embasaram o acórdão recorrido não se vislumbrando cerceamento de defesa.

O artigo 18 do Decreto nº 70.235 de 1972 dispõe que a autoridade julgadora determinará a realização de diligência somente quando entender necessárias.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Aplica-se a Súmula CARF 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por todo o exposto entende-se desnecessária a diligência requerida.

Aprecio.

Rejeita-se a preliminar

2.2 SOBRESTAMENTO

A recorrente pugna pelo sobrestamento deste processo até o deslinde do processo 16682-720.043/2024-07:

275) Inicialmente, pugna a RECORRENTE pelo julgamento em conjunto dos processos administrativos de crédito referente à glosa de créditos de PIS e COFINS do ano calendário de 2019 (auto de infração nº 16682-720.043/2024-07 e processos de crédito), ante os princípios da economia, segurança jurídica e eficiência administrativa.

O RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023 assim dispõe no art. 47:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Em vista do julgamento do processo referente ao Auto de Infração (processo 16682.720043/2024-07) e que foi devolvido pelo despacho de devolução fls. 1250/1251 para julgamento por esta turma entende-se pelo prosseguimento do julgamento.

Aprecio,

Rejeita-se a preliminar.

3 MÉRITO

Antes de adentrar a matéria em litígio cabe mencionar que não cabe ao julgador Administrativo apreciar a matéria do ponto de vista constitucional, nos termos do art. 26 A do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, exceto nos casos previstos no § 6º do mesmo artigo.

Assim, fica prejudicada a análise de argumentação de índole constitucional de cuja análise decorra a não aplicação de Leis válidas aplicando-se a Súmula CARF nº 2.

Outrossim observa-se que o processo 16682.720043/2024-07 tido como principal teve seu julgamento em mesma instância em que pese não ter essa decisão transitado em julgado posto que foi objeto de embargos do contribuinte.

O RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023) assim dispõe:

(...)

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Assim o RICARF prevê a possibilidade do julgamento conjunto de processos conexos, decorrentes ou reflexos.

Porém neste caso o processo tido como principal (Auto de Infração) já foi apreciado em decisão de mesma instância, embora ainda não em caráter definitivo visto que há embargos do contribuinte.

Entende-se neste caso ser possível a aplicação do resultado do julgado do processo principal pela segurança jurídica e pela prestação jurisdicional efetiva com esteio no § 5º do art 47 do RICARF para a continuidade da análise desse processo.

A seguir transcreve-se excerto do Acórdão 3202-003.166 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (processo 16682.720043/2024-07):

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração de PIS/Pasep não-cumulativo no valor total de R\$ 177.643.338,40– sendo R\$ 84.952.906,44,71 a título de principal; R\$ 28.975.752,17 a título de juros; e R\$ 63.714.679,79 a título de multa; e de Cofins não cumulativa no valor total de R\$ 822.626.269,29– sendo R\$ 393.397.299,71 a título de principal; R\$ 134.180.994,83 a título de juros; e R\$ 295.047.974,75 a título de multa referente ao anº calendário de 2019.

O escopo do procedimento fiscal abrangeu ainda a análise dos Pedidos de Eletrônicos de Ressarcimento – PERs, a seguir:

(...)

Em sede de fiscalização, houve as seguintes glosas:

- (i) tomada de créditos com dispêndios com fretes internos por transferência de combustíveis;
- (ii) Serviços como insumos;
- (iii) biodiesel e etanol hidratado como insumo;
- (iv.1) etanol hidratado combustível (EHC); e
- (iv.2) débito na revenda de etanol anidro granel importado.

Inconformada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 06, através do acórdão 106 046.630, assim ementado:

Inconformada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 06, através do acórdão 106 046.630, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2019 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.

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.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho, pugnando pelo cancelamento da autuação.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

1.1- Do Conceito de Insumo e RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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 determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja,

itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1.2- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo e/ou não são despesas passíveis da tomada de crédito. Passemos a análise de cada uma.

(i) dispêndios com fretes internos por transferência de combustíveis

Do TVF se extrai que a recorrente descontava créditos em relação a frete pela transferência de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o chamado “frete interno” (e-fls. 2427).

Esclarece a Recorrente que atua no ramo de comércio atacadista de derivados de petróleo em diversos estados brasileiros e que a maioria das aquisições provém da Petróleo Brasileiro S/A, sendo os produtos transportados das refinarias através de dutos para suas bases de distribuição. Uma boa parte desses produtos sofre um processo de mistura com outros insumos (aditivos) e, então, são vendidos aos seus clientes (revendedores/consumidores) por meio de caminhões.

Na distribuição de combustíveis derivados ou não do petróleo, tais como gasolina, óleo diesel, querosene de aviação (QAV), etanol hidratado combustível, biodiesel, e outros derivados do petróleo, argumenta a recorrente que suas atividades empresariais e produtivas consistem na formulação e na distribuição de combustíveis com a marca SHELL no país, tanto para grandes consumidores como para postos varejistas, com atuação em praticamente todo o território nacional.

Ocorre que, para atender aos clientes situados em localidades distantes de suas bases de distribuição, otimizar o processo logístico e minimizar os custos de transportes, construiu bases secundárias, que recebem os produtos das bases primárias (localizadas próximas às refinarias) e os distribui aos seus clientes. Para isso, contrata serviços de transporte (fretes), incrementando significativamente seus custos operacionais na transferência dos produtos das bases primárias para as secundárias (frete interno).

Defende ainda a recorrente que a atividade de “distribuição de combustíveis” não pode ser interpretada como mera revenda, já que implica a formulação de produtos.

Acerca do fluxo produtivo e das etapas de formulação de combustíveis, com destaque para a gasolina e o óleo diesel, conclui a recorrente possibilidade de tomada de créditos sobre insumos de sua atividade.

Considerando o disposto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, o qual não prevê expressamente o creditamento sobre os fretes de transferência, permitindo-o somente sobre aqueles contratados nas operações venda, a Recorrente formulou consulta à RFB, questionando se poderia apropriar-se desses

créditos dado serem estritamente necessários à atividade de venda de combustíveis.

O questionamento resultou na Solução de Consulta – SC SRRF 7a RF/DISIT 497/2005, com a seguinte ementa:

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

O CREDITAMENTO DE FRETES PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, SÓ PODE SER EFETIVADO **QUANDO OCORRER A OPERAÇÃO DE VENDA DO PRODUTO E NÃO NO MOMENTO DA SIMPLES TRANSFERÊNCIA DOS PRODUTOS PARA FILIAIS.**

A transferência de produto entre filiais permite o creditamento do frete na apuração da base de cálculo da Cofins não-cumulativa somente na venda do produto, momento que corresponde à incidência do débito da mencionada contribuição. (g.n)

Assunto: Programa de Integração Social – PIS não-cumulativo

Ementa: O CREDITAMENTO DE FRETES PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, **SÓ PODE SER EFETIVADO QUANDO OCORRER A OPERAÇÃO DE VENDA DO PRODUTO E NÃO NO MOMENTO DA SIMPLES TRANSFERÊNCIA DOS PRODUTOS PARA FILIAIS.**

A transferência de produto entre filiais permite o creditamento do frete na apuração da base de cálculo do PIS não-cumulativo somente na venda do produto, momento que corresponde à incidência do débito da mencionada contribuição. (g.n.)

Por sua vez, em 30/06/2008, a Coordenação Geral de Tributação – Cosit da RFB proferiu a Solução de Divergência – SD Cosit 26, de 30/05/2008, inadmitindo a tomada de créditos relativos a fretes incorridos pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, nesses termos:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA SRRFB 10ª RF/COSIT 26/2008 Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL– COFINS Ementa: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do

estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep

Ementa: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não cumulativa.”

Ante ao disposto na Cosit 26/2008, a recorrente impetrou, em 15/04/2009, o Mandado de Segurança – MS 2009.51.01.008588-0 (atual 0008588-12.2009.4.02.5101), perante a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, objetivando o reconhecimento judicial do direito à escrituração e manutenção de créditos oriundos do transporte de combustível entre suas bases de distribuição.

Indeferida a liminar, em 22/05/2009, opôs Embargos de Declaração com efeitos infringentes, aos quais se negaram conhecimento. Requereu ao Juízo, então, retratação e reconsideração da decisão, ambas indeferidas, mantendo-se a decisão liminar. Interpôs, ainda, agravo de instrumento, cujo provimento foi negado.

Seguiu-se a sentença, que denegou a segurança e determinou a extinção do processo com resolução de mérito, sob o fundamento de que a RAÍZEN se sujeitava à incidência monofásica no recolhimento das citadas contribuições sociais, cujas vendas submetem-se à alíquota zero, não se admitindo, portanto, o aproveitamento de créditos relativos à aquisição desses bens, razão pela qual não caberia a aplicação do art. 17 da Lei 11.033/2004. Interpôs Embargos de Declaração com pedido de atribuição de efeitos infringentes, ao cabo rejeitados.

Veio o recurso de apelação, recebido no efeito devolutivo, sendo provido para anular a sentença de 1º grau, considerada extra petita, e determinar o retorno dos autos para novo julgamento, publicando-se o acórdão em 10/09/2012. Em nova sentença, de 08/01/2013, julgou-se procedente o pedido, admitindo-se o direito do autor de aproveitar créditos relativos a fretes internos.

A União apelou, então, ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região – TRF2, pleiteando a improcedência do pedido e a reforma da sentença. Em decisão de 20/10/2015, o TRF2 deu provimento à remessa necessária e à apelação da Fazenda Nacional.

Em 20/09/2016, proferiram-se decisões acerca dos recursos interpostos pela RAÍZEN, admitindo-se o Recurso Especial, mas tão somente quanto à tese fundamentada na alínea “a” do inciso III do art. 105 da Constituição Federal, rejeitando-se o Recurso Extraordinário.

O STJ, no julgamento do RESP 1.745.345, em 13/06/2019, negou provimento ao pleito do recorrente, ocasião que não se reconheceu o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da contribuinte, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Inconformada, a RAÍZEN opôs Embargos de Declaração, que, todavia, não foram acolhidos, sendo rejeitados, em decisão de 18/02/2021. Na sequência, peticionou a desistência do MS 0008588-12.2009.4.02.5101, homologada pela Min. Assusete Magalhães, em decisão de 31/05/2021.

Outrossim, registra a autoridade fiscal que o Mandado de Segurança impetrado no qual se pleiteava o aproveitamento de créditos quanto aos custos de transporte de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa, também pleiteava o direito ao creditamento em relação **a fretes como insumos do processo produtivo**.

Todavia, considerando-se que a recorrente, no âmbito judicial, não possuía respaldo para o creditamento, a autoridade fiscal procedeu a glosa.

Em sede de fiscalização, a recorrente informou que registrava as despesas com transporte de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias nas seguintes contas contábeis:

(...)

Entretanto, no entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, a legislação vigente não acolhe tal desconto, pois as hipóteses admitidas na sistemática da não cumulatividade, nesse caso, sobrevêm expressa e exaustivamente nos incisos I a XI do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ocasião que somente seria permitido o creditamento sobre as despesas com frete nas operações de venda dos produtos, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX).

Alega ainda a fiscalização que a etapa de transporte de combustíveis entre suas bases não compõe a linha de negócio relativa à prestação de serviço de armazenagem de combustíveis de terceiros, inserindo-se apenas como etapa no processo de distribuição de combustíveis adquiridos para revenda.

A recorrente contesta o entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido ao expor que a atividade envolve serviços (armazenamento, transporte, controle de qualidade), juntamente com o fornecimento de bens (comercialização), além do exercício de atividade produtiva (mistura).

Ademais, a recorrente traz aos autos, detalhadamente, o seu **fluxo produtivo**, qual nomina como **[ETAPA 1]**, a aquisição (i) de produtos acabados, aos quais, por vezes, são adicionados aditivos, como é o caso do etanol hidratado combustível (EHC) e do querosene de aviação (QAV), que são destinados à distribuição para consumo final ou posterior revenda; bem como (ii) de produtos inacabados (matérias primas) e insumos, que passam por processos de formulação dentro das bases de armazenamento.

Posteriormente **[ETAPA 2]**, os referidos produtos, após a atividade de mistura/formulação, são distribuídos conforme o plano de abastecimento que couber à Recorrente, na qualidade de distribuidora, de forma previamente apresentada e homologada pela ANP, em vista ao cumprimento do Plano Energético Nacional (PEN).

A título exemplificativo da atividade produtiva da Recorrente, esta adquire a gasolina “A” (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o etanol anidro combustível (biocombustível) de usinas/destilarias ou importadores, para a formulação (produção) da gasolina “C” (produto final), para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

O mesmo ocorre com relação ao óleo diesel: a Recorrente adquire o óleo diesel “A” (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o biodiesel (biocombustível) de usinas, para a formulação (produção) do óleo diesel “B” (produto final), também para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

No entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido, a etapa de transporte de combustíveis entre suas bases não compõe a linha de negócio relativa à prestação de serviço de armazenagem de combustíveis de terceiros, inserindo-se apenas como etapa no processo de distribuição de combustíveis adquiridos para revenda.

E por sua vez, a recorrente contesta o entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido ao afirmar que as atividades da recorrente envolvem serviços de armazenamento, transporte, controle de qualidade, juntamente com o fornecimento de bens (comercialização), além do exercício de atividade produtiva (mistura).

Neste ponto, pugna a recorrente pelo reconhecimento das despesas com frete interno com amparo nos arts. 3º, IX e 15, II, da Lei 10.833/2003- frete na operação de venda, ou o enquadramento de tal dispêndio como insumo.

Pois bem.

Neste ponto, adianto-me a registrar que aqui os produtos biodiesel e etanol hidratado (EHC) não são insumos, mas produtos acabados, como será tratado oportunamente neste voto. No que se refere ao frete interno de produtos acabados, tal questão não merece maiores digressões ante a Súmula CARF 217:

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.

E, no mérito, a lide gira em torno da interpretação da regra contida no artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003- a possibilidade de tomada de crédito de frete interno por transferência de combustíveis poderiam se enquadrar como insumo.

Do TVF se extrai o que segue: (e-fls. 2437)

A SC Cosit 03/2021, vinculante para a administração tributária, já enfrentou a controvérsia.

A consultante, também empresa do ramo de distribuição de combustíveis, em termos objetivos, buscava esclarecer se as atividades de obtenção de gasolina “C” (mistura de gasolina “A” e etanol anidro) e de óleo diesel “B” (mistura de óleo diesel “A” e biodiesel) integrariam as atividades características da etapa de distribuição de combustíveis líquidos ou se caracterizariam atividade de produção de combustível (industrialização). A conclusão foi no sentido de que as operações de mistura para a obtenção de gasolina “C” e de óleo diesel “B” não se equiparam à produção de combustíveis.

A análise das resoluções da Agência Nacional do Petróleo – ANP pela SC Cosit 03/2021 revela que as cadeias de produção e distribuição de combustíveis são inconfundíveis, colhendo-se as seguintes definições:

- a) Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVII);
- b) Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVIII)c) Formulador: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de formulação de combustíveis (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso IV)d) Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos (Resolução ANP nº 5/2012, art. 2º, inciso VII);
- e) Distribuidor de combustíveis líquidos: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso V)f) Gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de

matérias-primas petroquímicas e nos formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso I)g) Gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso II);

h) Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII); e i) Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso I);

j) Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso II);

k) Produtor de óleo diesel A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII).

Verifica-se que a cadeia de produção e distribuição de gasolina e óleo diesel possui a seguinte estrutura:

a) a cadeia tem início com as atividades de produção de gasolina tipo “A” e de óleo diesel tipo “A”, que somente podem ser efetuadas por refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (alíneas “h” e “k” do item 14 desta Solução de Consulta);

b) conforme disposto no art. 21 da Resolução ANP nº 58/2014 o distribuidor de combustíveis, obrigatoriamente, adquire a gasolina “A” e o óleo diesel “A” junto ao Produtor de Derivados de Petróleo, que é a pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (alínea “a” do item 14); c) o distribuidor mistura a gasolina “A” com etanol anidro obtendo a gasolina “B” e adiciona biodiesel ao óleo diesel “A” obtendo o óleo diesel “B”; d) o distribuidor revende a gasolina “C” e o óleo diesel “B” para o revendedor varejista de combustíveis automotivos (nesse ponto, é importante destacar que é vedado ao distribuidor a venda, ao varejista, de gasolina “A” e de óleo diesel “A”, conforme disposto no art. 36 da Resolução ANP nº 58/2014).

É imperioso concluir que não se confundem as atividades de formulação de combustíveis, que consistem na produção de gasolina “A” e de óleo diesel “A”, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com aquelas desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível para obtenção da gasolina “C”, bem como a adição de biodiesel ao óleo diesel “A” para a obtenção do óleo diesel “B”.

Ademais, é vedado ao produtor de combustíveis o exercício da atividade de distribuição, visto que não é permitido ao refinador de petróleo efetuar vendas para varejistas (art. 18, Resolução ANP 16/2010), e ao formulador de combustíveis só se admite a comercialização de gasolina "A" e óleo diesel "A" com distribuidores, refinarias de petróleo, centrais de matéria prima petroquímica e exportadores de derivados de petróleo (art. 16, Resolução ANP 5/2012).

Concluiu-se na SC Cosit 03/2021:

(...)

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. (g.n.).

De todo o exposto, conclui-se que a atividade precípua da RAIZEN é de caráter comercial, não podendo ser considerada produção ou fabricação de bens para venda ou, muito menos, prestação de serviços a terceiros.

No entendimento desta Relatora, uma distribuidora de combustíveis que adquire o álcool anidro para adicioná-lo à gasolina "A" para obter a gasolina "C" que vende ao mercado e isso, essa mistura, por conta de uma determinação expressa do órgão governamental regulador desse mercado, não pode ser equiparada ou considerada como um "fabricante" ou "produtor" de bens ou produtos dado que ela não produz ou fabrica bens ou serviços destinados à venda, portanto, não pode se apropriar dos créditos dos fretes internos de combustíveis como insumo.

O mesmo entendimento acima exposto se aplica em relação ao óleo diesel: a Recorrente adquire o óleo diesel "A" (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o biodiesel (biocombustível) de usinas, para a formulação (produção) do óleo diesel "B" (produto final), também para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

De fato, a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela contribuinte, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, por esta razão, não há que se falar em apropriação de créditos sobre insumos visto que, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Registro que no mesmo sentido, decidiu o STJ no REsp 2194658, ao não reconhecer o enquadramento da atividade de mistura da Gasolina A e do Diesel A como industrialização demonstrado pela ementa transcrita abaixo:

EMENTA AGRADO INTERNO. CREDITAMENTO. PIS. COFINS. AQUISIÇÃO.GASOLINA. DISTRIBUIDORA. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093/STJ.

I - Na origem, o Tribunal adotou o entendimento de que a mistura da gasolina A e do óleo diesel A com outros componentes não se enquadrava na atividade de industrialização, sendo distinta daquela em que se permite o creditamento de PIS e de COFINS na aquisição de insumos inseridos na produção de bens e prestação de serviço.

Nesta ocasião, os ministros, por unanimidade, acompanharam o entendimento do relator Min. Francisco Falcão, que após ajustes do seu voto, seguiu a fundamentação apresentada pelo Min. Marco Aurélio Bellizze, para decidirem que a distribuidora não fabrica “tecnicamente” a gasolina “C”, não se configurando como produtora, e nem recolhe os tributos que pretendia creditar.

Por todo exposto, nego provimento ao tópico recursal.

(ii) Dos Serviços como insumos

Houve a glosa de gastos com serviços não considerados insumos, são eles:

1) Viabilização da mão de obra e Educação diz respeito a: adicional de deslocamento e despesas com viagem;

2) Serviços de Escritório e Apoio Administrativo diz respeito a: a) COPIAS E IMPRESSOES; b) MATERIAIS DE LIMPEZA; c) MATERIAIS DE USO E CONSUMO; d) MATERIAL DE ESCRITORIO; e) SERVICO DE ALUGUEL DE IMPRESSORA; f) SERVICO DE LOCACAO DE IMPRESSORA; e g) SERVICO LIMPEZA CARPETE.

3) Informática, correios e telecomunicações;

4) Representantes Comerciais, Publicidade, Propaganda e Marketing diz respeito a: a) COMISSAO E TAXAS DE SERVICO AVIACAO; b) AGENCIA DE PUBLICIDADE E PROMOCAO; c)ASSESSORIA DE IMPRENSA; d) CONFECCAO PLACA; e) EVENTOS E PATROCINIOS; f) PREMIO E PROMOCOES; g) PRODUCAO DE MATERIAL IMPRESSO E MERCHANDISING; h) PRODUCAO DE MÍDIA; i) SERVICO DE BROKER – COMISSAO; j) VEICULACAO DE MÍDIA; k) SERVICO IMPRESSAO PLACAS/CARTAZES; e l) ANÚNCIOS E PUBLICAÇÕES.

5)Assessoria e Consultoria Técnica diz respeito a: a) SERVICO ASSESSORIA/CONSULTORIA TECNICA; e b) CONSULTORIAS ESTRATEGICAS E FINANCEIRAS

6) Royalties e Direito de Exclusividade diz respeito a: a) ALVARAS, LICENCAS E ROYALTIES; e b) SERVICE FEE – CIAS GRUPO – GLOBAL.

No presente caso, a glosa se deu porque trata-se de despesas com serviços de apoio.

A Recorrente opõe-se a tais glosas, afirmando que os bens desconsiderados pela fiscalização têm ligação com o processo produtivo.

Entretanto, aqui não há reforma a fazer, a meu entender, dispêndios com serviços de apoio não são elementos inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela

singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho hígidas as respectivas glosas.

(iv.1) Etanol hidratado combustível para revenda (EHC)

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

Entendo não assistir razão a Recorrente. Explico.

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

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

Lei nº 10.637/02

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 10.833/03

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

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

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição; Lei nº 10.637/2002

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

(...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

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

Lei nº 10.833/2003 Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

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

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

Lei nº 10.637/02

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

(...)

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

(...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes

Lei nº 10.833/03

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

(...)

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

(...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

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

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

Art. 5º- A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

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

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

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

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

Art. 42. Ficam revogados:

(...)

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

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

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

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

Lei nº 10.637/02

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art.

1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

Lei nº 10.833/03

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

(...)

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

Pois bem.

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

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

Lei 9.718/98 – Evolução da redação

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Medida Provisória nº 613, de 2013)

[...]

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013).

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

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

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

EMENTA

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

RECONHECIMENTO. ORDEM CORRETAMENTE DENEGADA NA ORIGEM. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(...)

III. Razões de decidir

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

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

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

6.2 Em relação ao período de vigência do Decreto n. 7.997/2013, em que se evidencia o regime de incidência monofásica, afinal, nesse período, a oneração da tributação recaiu exclusivamente sobre a receita das vendas realizadas pelo importador ou produtor, enquanto (conforme asseve a própria impetrante) ao distribuidor foi concedida a redução da alíquota a zero, esta Corte Superior de Justiça possui posicionamento firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.093 – REsp n. 1.894.741/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022) de ser vedada a constituição de crédito da

contribuição para o PIS e da COFINS sobre os componentes de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3, I, b, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003), conclusão que não se altera com o teor do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, sobretudo porque as leis específicas que trataram do tema, na sequência, continuaram a vedar o creditamento na aquisição de bens sujeitos à monofasia.

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

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

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

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

para revenda, sendo absolutamente possível cogitar, como subvenção fiscal e estímulo à cadeia produtiva, a concessão de crédito, por meio de lei, ao produtor e ao importador, tão somente.

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

IV. Dispositivo e tese

9. Resultado do Julgamento: Recurso desprovido.

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

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

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

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

Do texto legal, podemos extrair que não é toda e qualquer aquisição de álcool para revenda operada pelo produtor ou pelo importador que gera o direito ao

desconto de crédito, mas somente aquela feita de outro produtor ou de outro importador – ou seja, trata-se de operação restrita entre os agentes econômicos responsáveis por introduzir a mercadoria no mercado nacional – não se equiparando, propriamente, à “aquisição para revenda” efetuada pelos outros integrantes da cadeia econômica (distribuidor e comerciante varejista), quando o produto já foi inserido no mercado nacional.

Sendo assim, no meu entender, com a edição da MP 613/2013, convertida em Lei nº 12.859/2013, o legislador não incluiu a atividade de distribuidor dentre as autorizadas a descontar créditos relativos à aquisição do álcool para fins carburantes, não havendo, por ausência de previsão legal, como dar provimento ao presente tópico recursal.

(iv.2) débito na revenda de etanol anidro granel importado

A autoridade fiscal alterou as alíquotas de apropriação de crédito do PIS/Pasep e da Cofins de etanol anidro importado destinado a revenda, pois considerou que nessas operações a empresa atuou como importadora e não como distribuidora. A recorrente não nega que, de fato, assim atuou.

Ratificando o julgador de piso, entendo que a recorrente ao importar deve se submeter as alíquotas previstas para o importador do produto dado que ao assim proceder equiparou-se a ele ao fazer ela própria a importação para a revenda do etanol anidro.

Neste tópico não há reforma a fazer.

Ante todo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Passa-se a análise das glosas deste processo verificando-se a aplicação do resultado do processo principal a este processo.

3.1 DAS ALEGAÇÕES QUANTO AOS ASPECTOS LEGAIS/REGULATÓRIOS DA ATIVIDADE FIM DA REQUERENTE – A FIGURA DA DISTRIBUIDORA NA INDÚSTRIA DE COMBUSTÍVEIS E BIOCOMBUSTÍVEIS – ATIVIDADE HÍBRIDA – PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO

Alega a recorrente que:

7) A RECORRENTE apresentou manifestação de inconformidade, que foi desprovida pelo acórdão ora recorrido. Os Auditores da DRJ partiram de premissa totalmente restritiva e ultrapassada, de modo a inicialmente destacar que a atividade de distribuição exercida pela RECORRENTE não se equipara à atividade produtiva para fins de creditamento de PIS e COFINS.

(...)

41) Na **fase de produção**, as **refinarias** são responsáveis por refinar o petróleo e produzir os combustíveis fósseis, dentre os quais se destacam a gasolina, o óleo diesel, o querosene de aviação (“QAV”), os lubrificantes em geral e o gás liquefeito de petróleo (“GLP”). Por sua vez, as **usinas** são responsáveis pela produção do biodiesel e do etanol (este último se subdivide basicamente em EHC e em EACP, majoritariamente a partir do processamento da cana de açúcar).

42) Na **fase de distribuição**, as distribuidoras (caso da RECORRENTE) recebem os combustíveis fósseis das refinarias e os biocombustíveis das usinas; fazem adições e misturas nas respectivas fórmulas, e comercializam os produtos acabados (prontos para o consumo) com os revendedores varejistas e grandes consumidores⁶.

(...)

44) Vale mencionar que, dos 4 (quatro) combustíveis derivados do petróleo majoritariamente consumidos no Brasil que são produzidos pelas refinarias (gasolina, óleo diesel, QAV e GLP), apenas o QAV e o GLP saem da fase de refino prontos para o consumo.

45) Isso se deve pela política energética adotada no Brasil que, através do art. 1º, XII, da Lei nº 9.478/97⁷, buscando estimular o desenvolvimento/consumo de biocombustíveis no país, passou a prever um percentual mínimo obrigatório de biocombustíveis na gasolina e no óleo diesel que são consumidos pela população em geral.

(...)

49) Nesse contexto, a RECORRENTE adquire produtos acabados, tal como é o EHC e o QAV, que são destinados à revenda. Igualmente, adquire produtos inacabados (matérias primas) e insumos, que passam por **processos mecânicos de formulação e mistura dentro de suas bases e que geram produtos acabados diversos daqueles ingressados inicialmente**, os quais são distribuídos conforme o plano de abastecimento que couber à distribuidora, de forma previamente apresentada e homologada pela ANP.

(...)

53) Nesse contexto, apesar de a RECORRENTE 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 e 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 biocombustíveis¹³.

(...)

58) Como visto, as distribuidoras são as verdadeiras formuladoras/produtoras de gasolina "C" e óleo diesel "B". O quadro acima resume determinados produtos acabados, inacabados e insumos que são adquiridos e comercializados pelas distribuidoras.

59) Repita-se que o procedimento de formulação/produção dos combustíveis fósseis e biocombustíveis em produtos acabados aptos a serem comercializados é **obrigatoriamente** feita pelas distribuidoras, como atividade indelegável, nos termos da regulação expedida pela ANP. Para reforçar, confira-se a seguir o teor da atual Resolução ANP nº 807/2020, que trata da gasolina:

60) Assim, verifica-se que a atividade desenvolvida pela RECORRENTE é de utilidade pública, regulamentada por diversas regras legais e expedidas pela ANP enquanto órgão regulador competente do setor de combustíveis, e, diferentemente do quanto está equivocadamente consignado no acórdão recorrido, tem sim COMPLEXA etapa produtiva - inclusive por imposição legal -, claramente não se resumindo a mera "comerciante", que compra e revende produtos já acabados.

Consta do acórdão recorrido:

(...)

Em resumo, ela informa que produz a gasolina C e o óleo diesel B.

No entanto, a Solução de Consulta nº 3 – Cosit, de 01/03/2021, vinculante para a administração tributária, ao tratar da questão esclareceu:

(...)

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.

Como se vê, em que pese a argumentação passiva, a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela manifestante, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Pasep.

Assim, não há que se falar em apropriação de créditos sobre insumos visto que, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados...em relação a bens e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...**”.

Ora, se a manifestante é empresa que, segundo suas próprias palavras, se dedica precipuamente à atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, ela não produz ou fabrica bens ou serviços destinados à venda, portanto, não pode se apropriar dos créditos previstos nos supracitados dispositivos legais.

Ademais, se a interessada fosse de fato fabricante dos produtos gasolina C e óleo diesel B (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, que estabelece:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos **produtores** e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004) grifei

Porém, pela análise das EFD Contribuições do período constata-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.

DE SE DESTACAR QUE ESSA CONCLUSÃO, BASEADA NA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 3 – COSIT, DE 01/03/2021 E NAS RECEITAS DECLARADAS PELA EMPRESA, VAI ORIENTAR A ANÁLISE DE DIVERSOS ITENS (TÓPICOS) DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

A seguir, a empresa trata das glosas propriamente ditas que analiso na ordem apresentada.

Aplica-se o resultado do Acórdão 3202-003.166 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (processo 16682.720043/2024-07) do qual transcrevo excerto:

(...)

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1.2- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo e/ou não são despesas passíveis da tomada de crédito. Passemos a análise de cada uma.

(...)

No entendimento desta Relatora, uma distribuidora de combustíveis que adquire o álcool anidro para adicioná-lo à gasolina "A" para obter a gasolina "C" que vende ao mercado e isso, essa mistura, por conta de uma determinação expressa do órgão governamental regulador desse mercado, não pode ser equiparada ou considerada como um "fabricante" ou "produtor" de bens ou produtos dado que ela não produz ou fabrica bens ou serviços destinados à venda, portanto, não pode se apropriar dos créditos dos fretes internos de combustíveis como insumo.

O mesmo entendimento acima exposto se aplica em relação ao óleo diesel: a Recorrente adquire o óleo diesel "A" (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o biodiesel (biocombustível) de usinas, para a formulação (produção) do óleo diesel "B" (produto final), também para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

De fato, a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela contribuinte, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, por esta razão, não há que se falar em apropriação de créditos sobre insumos visto que, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Registro que no mesmo sentido, decidiu o STJ no REsp 2194658, ao não reconhecer o enquadramento da atividade de mistura da Gasolina A e do Diesel A como industrialização demonstrado pela ementa transcrita abaixo:

EMENTA AGRAVO INTERNO. CREDITAMENTO. PIS. COFINS. AQUISIÇÃO.GASOLINA. DISTRIBUIDORA. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093/STJ.

I - Na origem, o Tribunal adotou o entendimento de que a mistura da gasolina A e do óleo diesel A com outros componentes não se enquadrava na atividade de industrialização, sendo distinta daquela em que se permite o creditamento de PIS e de COFINS na aquisição de insumos inseridos na produção de bens e prestação de serviço.

Nesta ocasião, os ministros, por unanimidade, acompanharam o entendimento do relator Min. Francisco Falcão, que após ajustes do seu voto, seguiu a fundamentação apresentada pelo Min. Marco Aurélio Bellizze, para decidirem que a distribuidora não fabrica "tecnicamente" a gasolina "C", não se configurando como produtora, e nem recolhe os tributos que pretendia creditar.

(...)

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.2 DOS CRÉDITOS SOBRE FRETES E SOBRE ARMAZENAGEM

Alega a recorrente que:

5) Segundo a fiscalização, as supostas infrações cometidas pela empresa, que impactaram no montante dos créditos de PIS e COFINS apurados, foram as seguintes:

(i) Créditos indevidos oriundos de despesas incorridas com a contratação de inúmeros serviços, a exemplo de:

(i.A) **FRETES** para viabilizar **TRANSFERENCIA** 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 nas anexas planilhas denominadas "**DEMONSTRATIVO A**" (frete interno).

(...)

8) No que se refere ao crédito sobre despesas de FRETE INTERNO, a DRJ entendeu que tais rubricas não podem ser reconhecidas como insumos, pois, conforme o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, para que uma despesa seja qualificada como insumo, é necessário que esteja vinculada ao processo de produção de bens ou à prestação de serviços da empresa e que seja essencial e relevante para tal atividade.

9) Ainda restou entendido que o crédito dos fretes não poderia ser concedido na etapa da 'operação de venda', pois a movimentação de produtos entre unidades da própria empresa (centros de distribuição ou filiais) não configura operação de venda nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS) e do inciso II do art. 15 da mesma norma (PIS).

(...)

77) Em resumo, o acórdão recorrido mantém as glosas das despesas com a contratação de frete para transferência de combustíveis entre bases de distribuição primárias e secundárias (frete interno), sob o argumento que (i) os artigos 3º, IX e 15 da Lei nº 10.833/03 autorizariam apenas o creditamento nas operações com venda de produtos em que o ônus é suportado pelo vendedor, o que não se aplicaria ao caso do frete de transferência entre bases do mesmo contribuintes e (ii) o artigo 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 permitiria apenas a tomada de créditos a título de insumos, algo incompatível, como já visto com a atividade de distribuição de combustíveis.

(...)

79) A CF, em seu art. 177, § 2º, I, atribuiu à UNIÃO o papel de regular o setor de combustíveis de modo a assegurar a manutenção do abastecimento em todo o

território nacional, ou seja, independentemente do local de produção de determinado combustível, o setor deveria ser organizado para que fosse garantido o regular abastecimento em qualquer lugar do país.

(...)

81) Essa é a razão pela qual o art. 1, § 1º, da Lei nº 9.847/99 (“Lei do Petróleo”) caracteriza o abastecimento de combustíveis como uma atividade econômica de utilidade pública, a qual abrange todas as atividades praticadas pelas distribuidoras de combustíveis, tal como a TRANSFERÊNCIA entre bases.

(...)

84) 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 unicamente²⁷ por ferrovia, hidrovia ou rodovia**.

(...)

90) O frete é uma despesa que a RECORRENTE necessariamente incorre para que suas bases de armazenagem distantes dos polos produtores possam ser estocadas com os produtos comercializados, diga-se, o frete é um serviço que, caso suprimido, acarreta a imediata interrupção da atividade econômica da RECORRENTE nas suas instalações localizadas longe das principais cidades produtoras de combustíveis e biocombustíveis.

(...)

93) Mas não é só. A contratação dos fretes também decorre de imposição legal e regulatória em face das distribuidoras.

(...)

94) Tendo em vista o citado mandamento constitucional previsto no art. 177, §2º da CF, que determinou a obrigatoriedade de manutenção regular do abastecimento de combustíveis em nível nacional, uma das soluções encontradas pelo legislador como **medida de segurança afim de evitar o desabastecimento 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**, bem assim apresentem garantias e comprovações de atendimento ao mercado de combustíveis.

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

(...)

97) Como visto na Resolução supra, a ANP determina que os estoques mínimos sejam cumpridos SEMANALMENTE. Ou seja, a UNIÃO exige da RECORRENTE a CONTRATAÇÃO FORÇADA DE UM SERVIÇO que, em termos financeiros é uma DESPESA FIXA, periódica, e não passível de supressão sob pena de multa.

98) A ANP também **exige dos distribuidores de combustíveis a apresentação de um plano de abastecimento previamente estabelecido** para outorgar a autorização para o exercício da atividade de distribuição, devendo preencher planilhas de fluxos logísticos, conforme regulamenta a Portaria ANP nº 58/2014:

(...)

100) Uma outra singularidade importante a ser mencionada é que os combustíveis em geral possuem a classificação de risco de transporte de “produtos perigosos”, independente do meio em que eles são transportados (duto, rodovia, hidrovia, ferrovia, marítimo etc.).

101) Na prática, a ANP, em conjunto com a Agência Nacional de Transportes Terrestres (“ANTT”), com a Agência Nacional de Transportes Aquaviário (“ANTAQ”), com o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente (“IBAMA”), dentre diversos outros agentes fiscalizadores/reguladores, possuem um complexo emaranhado de normas administrativas que devem ser observados pelas empresas que transportam combustíveis (dentre as quais se inserem aquelas que prestam o serviço de frete).

102) Isso significa que, **por imposição legal** dos agentes reguladores do setor de transportes (ANTT/ANTAQ), do agente regulador do setor do produto transportado (ANP) do agente regulador das políticas ambientais (IBAMA) dentre muitos outros, o serviço de transporte de combustíveis não é considerado um mero frete convencional, e sim um frete especializado.

103) Não por acaso, o precedente firmado nos autos do processo nº 16682.721533/2021-70, em que a RECORRENTE é parte, os Ilmos. Conselheiros entenderam a essencialidade e relevância do frete a atividade da RECORRENTE. Ademais, foi reconhecido que, por conta da imposição legal, o frete é transformado em despesa que autoriza o crédito de PIS e COFINS, veja-se trecho abaixo:

(...)

105) Por fim, e não caracterizando uma excludente da classificação das despesas com frete em transferências internas como insumos da RECORRENTE, também é possível enquadrar tais fretes de transferência no art. 3, IX, da Lei nº 10.833/03, pois eles são uma efetiva etapa da “operação de venda” dos lubrificantes, de modo que o crédito de PIS/COFINS é expressamente autorizado. Confira-se:

(...)

106) Como visto acima, o **fornecimento de combustíveis pela distribuidora/RECORRENTE, para seus clientes normalmente tem um fluxo de volume e periodicidade pré-estabelecidos**, de modo, que uma vez firmado contrato de fornecimento com a RECORRENTE, aquele revendedor receberá em uma periodicidade pré-estabelecida, determinada quantidade de lubrificante, sem a necessidade de fazer uma encomenda por demanda individual.

107) Essa especificidade no **modelo comercial** da RECORRENTE produz um impacto profundo na logística de movimentação de lubrificantes pelo país, pois, **na prática, quando RECORRENTE remete o combustível de uma de suas bases para outra, na esmagadora maioria das vezes aquele produto já tem um destinatário final (revendedor varejista) pré-estabelecido.**

(...)

111) Ora, no inciso IX do art. 3 da Lei nº 10.833/03, o legislador dispôs que o crédito ao frete que está autorizado é aquele “na operação de venda”, e não “o frete da venda”, de modo que o alcance do termo “operação” engloba não só a saída do produto do estabelecimento da RECORRENTE ao seu cliente (“frete da venda”), mas também outras ações para alcançar o propósito almejado, qual seja, a venda.

(...)

115) Repita-se: não se trata aqui de uma questão de escolha por parte da distribuidora, mas sim de um fluxo logístico que permita à RECORRENTE o desempenho de suas obrigações legais de abastecimento energético contínuo em todo território nacional. Ademais, não é possível se entender que a passagem do combustível de uma base de armazenagem por outra base, que servirá de mero ponto de apoio logístico, tenha o condão de transformar uma operação de venda em duas operações distintas.

116) Fica evidente, assim, que não se trata aqui apenas de discussão em relação ao conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, **mas de uma peculiaridade inerente ao setor de distribuição de combustíveis e biocombustíveis que, por ser um domínio de interesse nacional, contempla determinadas obrigações legais em relação ao abastecimento contínuo que outros setores não possuem.**

117) Ainda acerca dessa ponto, também vale conferir o julgamento dos Embargos Infringentes nº 5007879-15.2010.404.7100/RS, realizado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF-4”), em que, pelas particularidades do caso concreto, **a 1ª Turma daquele Tribunal reconheceu a possibilidade de utilização das despesas de frete, relativas à transferência de mercadorias para o último estabelecimento de armazenagem da empresa, existente unicamente em razão da precária situação do porto de Itajaí/SC, para abatimento da base de cálculo do PIS e da COFINS.** Veja-se o seguinte trecho:

(...)

A conclusão inarredável é, pois, a de que nesse caso específico, a transferência entre os estabelecimentos faz parte da operação de venda, uma vez que o transporte entre um estabelecimento e outro tem por único objetivo o embarque da mercadoria para o seu destinatário final; ou seja, a transferência entre esses é custo de frete em face da necessidade desta transferência para levar o produto final ao comprador.

(...)

120) Frise-se ainda que a questão chegou a ser analisada pelo STJ, embora tenha sido resolvida em sede de **decisão monocrática**, proferida pelo Minº Rel. HERMAN BENJAMIN, que **acertadamente reputou correto o entendimento do TRF-4**, considerando que a despesa do frete relativo ao transporte da mercadoria até o armazém da empresa, situado no porto de Itajai/SC, correspondia de fato a uma despesa da operação de venda:

“Considero correto o entendimento adotado no acórdão hostilizado, uma vez que a legislação deixa claro que o direito à utilização do crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao próprio desempenho da atividade empresarial.

O frete, nessa hipótese, corresponde a uma despesa da venda e, por isso mesmo, compõe os créditos que podem ser abatidos ou descontados da base de cálculo do PIS/Cofins, nos termos da lei de regência.

No caso em concreto, é fato incontroverso que a empresa recorrida possui armazém na cidade portuária com o único e exclusivo propósito de armazenar a mercadoria vendida para posterior exportação, com o compromisso de entrega no porto de embarque, local em que ocorre a tradição, razão pela qual podemos equiparar a despesa como “despesas de frente em operações de venda”.

(...)

Com essas considerações, nego provimento ao Recurso Especial.”. (REsp nº 1.529.554. ST). Decisão Monocrática do Rel. Minº HERMAN BENJAMINº DJ-e de 25/08/15)

121) O que se decidiu no caso acima é exatamente o que se pleiteia nos presentes autos: o reconhecimento de que **a operação de venda é uma só**, embora as exigências legais/logísticas imponham a constituição de bases de distribuição secundárias, como pontos de apoio. Ocorre que o presente caso possui ainda uma particularidade em relação ao caso julgado pelo TRF-4 e ratificado pelo STJ), que só reforça toda a argumentação despendida até aqui, porque trata de operações com petróleo e derivados que, pela sua natureza, se sujeitam às normas regulatórias editadas pela ANP.

122) O custo do frete nas remessas prévias às operações de venda para as BASES SECUNDÁRIAS não é simples discricionariedade da RECORRENTE, é **imposição legal!**

(...)

123) Assim, além das limitações logísticas inerentes a qualquer ramo de negócio que tenha a pretensão de atuar em todo o território nacional, devem ser levadas em conta as considerações específicas em relação ao setor de distribuição de combustíveis e biocombustíveis, que exige, por exemplo, a manutenção de “estoques de segurança” nas bases distribuidoras e a contratação de fretes especializados, de modo que, ainda que a mesma quisesse realizar o transporte direto de suas bases primárias aos consumidores e revendedores, não poderia em função do fluxo logístico inerente à sua atividade, o qual foi desenhado com base em de exigências legais/regulatórias.

124) Finalizando essa questão, também vale citar um **precedente do CARF proferido favoravelmente a uma empresa do mesmo grupo econômico da RECORRENTE** que reconheceu o que frete entre bases de armazenagem fariam parte da operação de venda dos respectivos combustíveis. Confira-se:

“No caso dos gastos logísticos de venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.” (Acórdão nº 3201-004.207. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Voto vencedor do Cons. MARCELO GIOVANI VIEIRA. Sessão de 25/09/18)

(...)

IV.3.4 INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 217 DO CARF AO CASO CONCRETO

126) Com efeito, impede-se demonstrar o **distinguishing da Súmula CARF nº 217** com o caso concreto, não sendo passível de aplicação para manter as referidas glosas.

127) Isso porque o entendimento sumulado versa sobre a mera transferência de produtos acabados entre unidades do mesmo contribuinte, sem qualquer fase fabril ou de elaboração das mercadorias, o que não ocorre no caso da RECORRENTE, como demonstrado, ou ainda cuja transferência decorra de imposições legais/regulatórias.

128) Ademais, os precedentes que deram origem a referida Súmula (acórdãos nºs 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015) possuem origem em discussões envolvendo empresas que atuam no setor de extração de minérios e distribuição de laticínios e produtos alimentícios no geral, conforme imagens abaixo:

129) Por certo, esse entendimento não se aplica ao caso das distribuidoras de combustíveis, as quais precisam realizar as transferências a fim de atender disposições regulatórias e a política energética nacional.

130) Logo, comprova-se a sua inaplicabilidade ao caso concreto, posto que os custos com fretes incorridos pela RECORRENTE são transferências específicas do setor de distribuição de combustíveis que decorrem de imposição legal, de modo que o entendimento firmado pelo CARF na referida Súmula não analisa as questões trazidas pela RECORRENTE, tampouco a sua realidade comercial/operacional.

IV.3.5 DEMAIS PRECEDENTES DO CARF QUE AUTORIZAM A TOMADA DO CRÉDITO NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA ENTRE BASES DO MESMO CONTRIBUINTE

(...)

132) No fluxo logístico da cadeia de distribuição de combustíveis, o frete na transferência interna representa etapa indissociável do processo produtivo, o qual, como já repisado, não pode ser confundido com simples revenda. Portanto, em relação às despesas correspondentes desse frete denominado “interno”, não se pode concordar com a afirmativa da autoridade fiscal no sentido da ausência de previsão para aproveitamento do crédito, o que claramente violaria o princípio da não cumulatividade, quando analisada a relevância e essencialidade das aludidas despesas no contexto da atuação econômica da RECORRENTE.

133) Em suma, o frete que gera receitas não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, **mas sim a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda**. Logo, são intrínsecas à geração de receitas da RECORRENTE as despesas de frete na transferência interna.

134) Diante dessa premissa, há inúmeros precedentes da das Câmaras baixas do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) autorizando o creditamento sobre os fretes de transferência entre bases de distribuição:

“COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos, sendo possível o seu creditamento.”.

Acórdão nº 9303-013.299. 3ª Turma da CSRF. Red. Cons. VALCIR GASSENº Sessão de **16/08/2022**)

Consta do acórdão recorrido que:

A manifestante afirma que

71) Por outro lado, tendo em vista que é vedado ao varejista (ou ao consumidor final) adquirir combustível diretamente dos produtores (refinarias e usinas), é possível afirmar com facilidade que o player mais relevante do setor de abastecimento são as distribuidoras, pois, atualmente (2022), existem apenas 165 (cento e sessenta e cinco)²⁵ empresas autorizadas à distribuir combustíveis líquidos pelo país, as quais são as únicas responsáveis²⁶ por abastecer todos os

41.808 (quarenta mil oitocentos e oito) postos revendedores varejistas (bem como todos os portos e aeroportos brasileiros).

72) 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, REQUERENTE) 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 REQUERENTE majoritariamente através de transporte rodoviário e, em menor escala, ferroviário e hidroviário.

73) 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 unicamente²⁸ por ferrovia, hidrovia ou rodovia.

74) 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.

(...)

78) Nesse sentido, sem a contratação pela REQUERENTE de um frete(i) ferroviário e, posteriormente; (ii) rodoviário, a gasolina produzida em Paulínia/SP não chegará em Sinop/MT, 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-MF30, não seria possível a realização das suas atividades.

79) O frete é uma despesa que a REQUERENTE necessariamente incorre para que suas bases de armazenagem distantes dos polos produtores possam ser estocadas com os produtos comercializados, diga-se, o frete é um serviço que, caso suprimido, acarreta a imediata interrupção da atividade econômica da REQUERENTE nas suas instalações localizadas longe das principais cidades produtoras de combustíveis e biocombustíveis.

Em regra, são duas as hipóteses para as quais se admite a apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre despesas de fretes:

1 – o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep);

2 – o frete pago na compra de insumos, de bens para revenda ou daqueles destinados ao ativo imobilizado, ainda que não previsto como hipótese de crédito nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pode ser incluído no custo de aquisição nos termos da legislação do imposto de renda art. 301 do RIR).

Porém, para fins de apuração de crédito das contribuições em comento, o valor do frete incorporado ao custo de aquisição acompanha o do bem adquirido, ou seja, se esse bem for passível de creditamento, o crédito será calculado sobre o custo total (preço do bem + frete); em caso contrário nenhum valor será passível do crédito.

De se destacar que despesas de frete não podem ser admitidas como insumos “autônomos” visto que, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, que reflete o estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR, para que uma despesa seja caracterizada como insumo ela deve estar inserida no processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica e ser essencial e relevante para esse processo produtivo.

Ora, uma despesa de frete por si só não se insere no processo produtivo da empresa. O que pode fazer parte deste processo é o bem adquirido e transportado, então, como já se disse, a apropriação de crédito das contribuições será efetuada sobre o preço total desse bem, que inclui o frete pago na aquisição.

E convém reprimir que a empresa não é considerada como produtora de combustível, portanto, obviamente não possui processo produtivo.

Portanto, se um bem adquirido não gera crédito ou só gera crédito presumido e a base de cálculo desse crédito é o custo total da aquisição, o frete pago nessa aquisição também não vai gerar nenhum crédito ou só vai gerar o crédito presumido, conforme o caso.

O inciso V do § 2º do artigo 176 da IN RFB nº 2.121/2022, estabelece que não é insumo a despesa com “serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica”.

A alegação passiva de que “o frete de transferência de produtos entre estabelecimentos da requerente é uma etapa da ‘operação de venda’ dos mesmos” (frete interno) não se sustenta visto que essa transferência entre estabelecimentos da empresa (centro de distribuição ou simples filial) de maneira alguma pode ser considerada como operação de venda prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep).

A operação de venda é tão somente aquela na qual se transporta o produto de um estabelecimento da empresa vendedora até o da adquirente.

O fato de as distribuidoras de combustíveis serem obrigadas a apresentar “à ANP o fluxo logístico de abastecimento, sob pena de sequer conseguirem a autorização para exercício da atividade” ou a “obrigatoriedade de **manutenção**, pela REQUERENTE, de estoques mínimos dos produtos em suas bases de armazenagem, **por imposição legal** da ANP”, não tem o condão de transformar a transferência de produtos acabados em operação de venda.

Assim, as glosas devem ser mantidas.

Trata-se nesse tópico do frete interno:

(i.A) FRETES para viabilizar TRANSFERENCIA 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 nas anexas planilhas denominadas “DEMONSTRATIVO A” (frete interno).

Aplica-se o resultado do Acórdão 3202-003.166 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (processo 16682.720043/2024-07) do qual transcrevo excertos:

(i) dispêndios com fretes internos por transferência de combustíveis

Considerando o disposto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, o qual não prevê expressamente o creditamento sobre os fretes de transferência, permitindo-o somente sobre aqueles contratados nas operações venda, a Recorrente formulou consulta à RFB, questionando se poderia apropriar-se desses créditos dado serem estritamente necessários à atividade de venda de combustíveis.

O questionamento resultou na Solução de Consulta – SC SRRF 7a RF/DISIT 497/2005, com a seguinte ementa:

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

O CREDITAMENTO DE FRETES PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, SÓ PODE SER EFETIVADO **QUANDO OCORRER A OPERAÇÃO DE VENDA DO PRODUTO E NÃO NO MOMENTO DA SIMPLES TRANSFERÊNCIA DOS PRODUTOS PARA FILIAIS.**

A transferência de produto entre filiais permite o creditamento do frete na apuração da base de cálculo da Cofins não-cumulativa somente na venda do produto, momento que corresponde à incidência do débito da mencionada contribuição. (g.n)

Assunto: Programa de Integração Social – PIS não-cumulativo

Ementa: O CREDITAMENTO DE FRETES PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, **SÓ PODE SER EFETIVADO QUANDO OCORRER A OPERAÇÃO DE VENDA DO PRODUTO E NÃO NO MOMENTO DA SIMPLES TRANSFERÊNCIA DOS PRODUTOS PARA FILIAIS.**

A transferência de produto entre filiais permite o creditamento do frete na apuração da base de cálculo do PIS não-cumulativo somente na venda do produto, momento que corresponde à incidência do débito da mencionada contribuição. (g.n.)

Por sua vez, em 30/06/2008, a Coordenação Geral de Tributação – Cosit da RFB proferiu a Solução de Divergência – SD Cosit 26, de 30/05/2008, inadmitindo a tomada de créditos relativos a fretes incorridos pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, nesses termos:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA SRRFB 10ª RF/COSIT 26/2008 Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL– COFINS Ementa: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.
2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep

Ementa: TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.

1. **O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.**
2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do

estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não cumulativa.”

Ante ao disposto na Cosit 26/2008, a recorrente impetrou, em 15/04/2009, o Mandado de Segurança – MS 2009.51.01.008588-0 (atual 0008588-12.2009.4.02.5101), perante a 18ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, objetivando o reconhecimento judicial do direito à escrituração e manutenção de créditos oriundos do transporte de combustível entre suas bases de distribuição.

Indeferida a liminar, em 22/05/2009, opôs Embargos de Declaração com efeitos infringentes, aos quais se negaram conhecimento. Requereu ao Juízo, então, retratação e reconsideração da decisão, ambas indeferidas, mantendo-se a decisão liminar. Interpôs, ainda, agravo de instrumento, cujo provimento foi negado.

Seguiu-se a sentença, que denegou a segurança e determinou a extinção do processo com resolução de mérito, sob o fundamento de que a RAÍZEN se sujeitava à incidência monofásica no recolhimento das citadas contribuições sociais, cujas vendas submetem-se à alíquota zero, não se admitindo, portanto, o aproveitamento de créditos relativos à aquisição desses bens, razão pela qual não caberia a aplicação do art. 17 da Lei 11.033/2004. Interpôs Embargos de Declaração com pedido de atribuição de efeitos infringentes, ao cabo rejeitados.

Veio o recurso de apelação, recebido no efeito devolutivo, sendo provido para anular a sentença de 1º grau, considerada extra petita, e determinar o retorno dos autos para novo julgamento, publicando-se o acórdão em 10/09/2012. Em nova sentença, de 08/01/2013, julgou-se procedente o pedido, admitindo-se o direito do autor de aproveitar créditos relativos a fretes internos.

A União apelou, então, ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região – TRF2, pleiteando a improcedência do pedido e a reforma da sentença. Em decisão de 20/10/2015, o TRF2 deu provimento à remessa necessária e à apelação da Fazenda Nacional.

Em 20/09/2016, proferiram-se decisões acerca dos recursos interpostos pela RAÍZEN, admitindo-se o Recurso Especial, mas tão somente quanto à tese fundamentada na alínea “a” do inciso III do art. 105 da Constituição Federal, rejeitando-se o Recurso Extraordinário.

O STJ, no julgamento do RESP 1.745.345, em 13/06/2019, negou provimento ao pleito do recorrente, ocasião que não se reconheceu o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da contribuinte, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Inconformada, a RAÍZEN opôs Embargos de Declaração, que, todavia, não foram acolhidos, sendo rejeitados, em decisão de 18/02/2021. Na sequência, peticionou

a desistência do MS 0008588-12.2009.4.02.5101, homologada pela Min. Assusete Magalhães, em decisão de 31/05/2021.

Outrossim, registra a autoridade fiscal que o Mandado de Segurança impetrado no qual se pleiteava o aproveitamento de créditos quanto aos custos de transporte de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa, também pleiteava o direito ao creditamento em relação **a fretes como insumos do processo produtivo**.

Todavia, considerando-se que a recorrente, no âmbito judicial, não possuía respaldo para o creditamento, a autoridade fiscal procedeu a glosa.

Em sede de fiscalização, a recorrente informou que registrava as despesas com transporte de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias nas seguintes contas contábeis:

(...)

Entretanto, no entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, a legislação vigente não acolhe tal desconto, pois as hipóteses admitidas na sistemática da não cumulatividade, nesse caso, sobrevêm expressa e exaustivamente nos incisos I a XI do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ocasião que somente seria permitido o creditamento sobre as despesas com frete nas operações de venda dos produtos, quando o ônus for suportado pelo vendedor (inciso IX).

Alega ainda a fiscalização que a etapa de transporte de combustíveis entre suas bases não compõe a linha de negócio relativa à prestação de serviço de armazenagem de combustíveis de terceiros, inserindo-se apenas como etapa no processo de distribuição de combustíveis adquiridos para revenda.

A recorrente contesta o entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido ao expor que a atividade envolve serviços (armazenamento, transporte, controle de qualidade), juntamente com o fornecimento de bens (comercialização), além do exercício de atividade produtiva (mistura).

Ademais, a recorrente traz aos autos, detalhadamente, o seu **fluxo produtivo**, qual nomina como **[ETAPA 1]**, a aquisição (i) de produtos acabados, aos quais, por vezes, são adicionados aditivos, como é o caso do etanol hidratado combustível (EHC) e do querosene de aviação (QAV), que são destinados à distribuição para consumo final ou posterior revenda; bem como (ii) de produtos inacabados (matérias primas) e insumos, que passam por processos de formulação dentro das bases de armazenamento.

Posteriormente **[ETAPA 2]**, os referidos produtos, após a atividade de mistura/formulação, são distribuídos conforme o plano de abastecimento que couber à Recorrente, na qualidade de distribuidora, de forma previamente apresentada e homologada pela ANP, em vista ao cumprimento do Plano Energético Nacional (PEN).

A título exemplificativo da atividade produtiva da Recorrente, esta adquire a gasolina “A” (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o etanol anidro combustível (biocombustível) de usinas/destilarias ou importadores, para a formulação (produção) da gasolina “C” (produto final), para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

O mesmo ocorre com relação ao óleo diesel: a Recorrente adquire o óleo diesel “A” (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o biodiesel (biocombustível) de usinas, para a formulação (produção) do óleo diesel “B” (produto final), também para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

No entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido, a etapa de transporte de combustíveis entre suas bases não compõe a linha de negócio relativa à prestação de serviço de armazenagem de combustíveis de terceiros, inserindo-se apenas como etapa no processo de distribuição de combustíveis adquiridos para revenda.

E por sua vez, a recorrente contesta o entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido ao afirmar que as atividades da recorrente envolvem serviços de armazenamento, transporte, controle de qualidade, juntamente com o fornecimento de bens (comercialização), além do exercício de atividade produtiva (mistura).

Neste ponto, pugna a recorrente pelo reconhecimento das despesas com frete interno com amparo nos arts. 3º, IX e 15, II, da Lei 10.833/2003- frete na operação de venda, ou o enquadramento de tal dispêndio como insumo.

Pois bem.

Neste ponto, adianto-me a registrar que aqui os produtos biodiesel e etanol hidratado (EHC) não são insumos, mas produtos acabados, como será tratado oportunamente neste voto. No que se refere ao frete interno de produtos acabados, tal questão não merece maiores digressões ante a Súmula CARF 217:

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.

E, no mérito, a lide gira em torno da interpretação da regra contida no artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003- a possibilidade de tomada de crédito de frete interno por transferência de combustíveis poderiam se enquadrar como insumo.

Do TVF se extrai o que segue: (e-fls. 2437)

A SC Cosit 03/2021, vinculante para a administração tributária, já enfrentou a controvérsia.

A consultante, também empresa do ramo de distribuição de combustíveis, em termos objetivos, buscava esclarecer se as atividades de obtenção de gasolina “C” (mistura de gasolina “A” e etanol anidro) e de óleo diesel “B” (mistura de óleo diesel “A” e biodiesel) integrariam as atividades

características da etapa de distribuição de combustíveis líquidos ou se caracterizariam atividade de produção de combustível (industrialização). A conclusão foi no sentido de que as operações de mistura para a obtenção de gasolina “C” e de óleo diesel “B” não se equiparam à produção de combustíveis.

A análise das resoluções da Agência Nacional do Petróleo – ANP pela SC Cosit 03/2021 revela que as cadeias de produção e distribuição de combustíveis são inconfundíveis, colhendo-se as seguintes definições:

a) Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVII); b) Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVIII); c) Formulador: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de formulação de combustíveis (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso IV); d) Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos (Resolução ANP nº 5/2012, art. 2º, inciso VII); e) Distribuidor de combustíveis líquidos: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso V); f) Gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso I); g) Gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso II); h) Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII); e i) Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso I); j) Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso II); k) Produtor de óleo diesel A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII).

Verifica-se que a cadeia de produção e distribuição de gasolina e óleo diesel possui a seguinte estrutura:

a) a cadeia tem início com as atividades de produção de gasolina tipo “A” e de óleo diesel tipo “A”, que somente podem ser efetuadas por refinarias,

centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (alíneas “h” e “k” do item 14 desta Solução de Consulta);

b) conforme disposto no art. 21 da Resolução ANP nº 58/2014 o distribuidor de combustíveis, obrigatoriamente, adquire a gasolina “A” e o óleo diesel “A” junto ao Produtor de Derivados de Petróleo, que é a pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (alínea “a” do item 14);

c) o distribuidor mistura a gasolina “A” com etanol anidro obtendo a gasolina “B” e adiciona biodiesel ao óleo diesel “A” obtendo o óleo diesel “B”;

d) o distribuidor revende a gasolina “C” e o óleo diesel “B” para o revendedor varejista de combustíveis automotivos (nesse ponto, é importante destacar que é vedado ao distribuidor a venda, ao varejista, de gasolina “A” e de óleo diesel “A”, conforme disposto no art. 36 da Resolução ANP nº 58/2014).

É imperioso concluir que não se confundem as atividades de formulação de combustíveis, que consistem na produção de gasolina “A” e de óleo diesel “A”, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com aquelas desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível para obtenção da gasolina “C”, bem como a adição de biodiesel ao óleo diesel “A” para a obtenção do óleo diesel “B”.

Ademais, é vedado ao produtor de combustíveis o exercício da atividade de distribuição, visto que não é permitido ao refinador de petróleo efetuar vendas para varejistas (art. 18, Resolução ANP 16/2010), e ao formulador de combustíveis só se admite a comercialização de gasolina “A” e óleo diesel “A” com distribuidores, refinarias de petróleo, centrais de matéria prima petroquímica e exportadores de derivados de petróleo (art. 16, Resolução ANP 5/2012).

Concluiu-se na SC Cosit 03/2021:

(...)

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. (g.n.).

De todo o exposto, conclui-se que a atividade precípua da RAIZEN é de caráter comercial, não podendo ser considerada produção ou fabricação de bens para venda ou, muito menos, prestação de serviços a terceiros.

No entendimento desta Relatora, uma distribuidora de combustíveis que adquire o álcool anidro para adicioná-lo à gasolina “A” para obter a gasolina “C” que

vende ao mercado e isso, essa mistura, por conta de uma determinação expressa do órgão governamental regulador desse mercado, não pode ser equiparada ou considerada como um "fabricante" ou "produtor" de bens ou produtos dado que ela não produz ou fabrica bens ou serviços destinados à venda, portanto, não pode se apropriar dos créditos dos fretes internos de combustíveis como insumo.

O mesmo entendimento acima exposto se aplica em relação ao óleo diesel: a Recorrente adquire o óleo diesel "A" (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o biodiesel (biocombustível) de usinas, para a formulação (produção) do óleo diesel "B" (produto final), também para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

De fato, a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela contribuinte, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, por esta razão, não há que se falar em apropriação de créditos sobre insumos visto que, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Registro que no mesmo sentido, decidiu o STJ no REsp 2194658, ao não reconhecer o enquadramento da atividade de mistura da Gasolina A e do Diesel A como industrialização demonstrado pela ementa transcrita abaixo:

EMENTA AGRAVO INTERNO. CREDITAMENTO. PIS. COFINS. AQUISIÇÃO.GASOLINA. DISTRIBUIDORA. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093/STJ.

I - Na origem, o Tribunal adotou o entendimento de que a mistura da gasolina A e do óleo diesel A com outros componentes não se enquadrava na atividade de industrialização, sendo distinta daquela em que se permite o creditamento de PIS e de COFINS na aquisição de insumos inseridos na produção de bens e prestação de serviço.

Nesta ocasião, os ministros, por unanimidade, acompanharam o entendimento do relator Min. Francisco Falcão, que após ajustes do seu voto, seguiu a fundamentação apresentada pelo Min. Marco Aurélio Bellizze, para decidirem que a distribuidora não fabrica "tecnicamente" a gasolina "C", não se configurando como produtora, e nem recolhe os tributos que pretendia creditar.

Por todo exposto, nego provimento ao tópico recursal.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.3 DOS BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS – ALEGADA LEGITIMIDADE DO CRÉDITO – AUSÊNCIA DE ANÁLISE DOS SERVIÇOS GLOSADOS NA FASE DE FISCALIZAÇÃO

Alega a recorrente que:

5) Segundo a fiscalização, as supostas infrações cometidas pela empresa, que impactaram no montante dos créditos de PIS e COFINS apurados, foram as seguintes:

(...)

(i.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);

(...)

10) Com relação as despesas incorridas para aquisição de bens e serviços classificados como insumos, a premissa central pelo acórdão recorrido para fundamentar a glosa dos créditos foi o fato de a RECORRENTE atuar no ramo de distribuição de combustíveis, o que, no entender da fiscalização, inexistiria qualquer atividade produtiva/fabril, mas tão somente comercial, e, portanto, não seria possível o aproveitamento de créditos a título de insumos, já que estes, no seu entender, estariam restritos à prestação de serviços e/ou à produção de bens e produtos.

11) Ao longo do presente recurso, a RECORRENTE demonstrará o desacerto da decisão da DRJ, já que suas atividades, diferentemente do que sustenta o Julgador, não se resumem a “mera compra e revenda de combustíveis” que exercem “atividade exclusivamente comercial”, mas também **englobam importantíssima etapa produtiva, notadamente a produção de toda a gasolina e todo o óleo diesel** que são consumidos por veículos automotores em geral, pois são as distribuidoras de combustíveis (RECORRENTE) as únicas responsáveis e autorizadas a realizar a produção, formulação e mistura dos referidos combustíveis, que se dá através da mistura/adição na chamada gasolina “A” e no óleo diesel “A” de biocombustíveis (EAC e biodiesel), formulando/produzindo/transformando o óleo diesel “B” e a gasolina “C”, produtos estes que são os únicos permitidos/próprios para consumo nos veículos automotores que transitam no país.

12) Também nesse contexto, a RECORRENTE comprovou que os dispêndios com os bens e serviços glosados são, inquestionavelmente, insumos para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela RECORRENTE, possuindo **total correlação e umbilical ligação com a sua atividade-fim**, de modo que o desconto de créditos de PIS/COFINS é expressamente permitido pela legislação (art. 3, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), cancelado pela **jurisprudência do judiciário**, notadamente do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no **REsp Repetitivo nº 1.221.170** e também pela **jurisprudência administrativa**,

por meio de diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") tanto nas "câmaras baixas" quanto na sua respectiva Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), todos elencados ao longo da presente defesa.

13) Vale destacar ainda que, acaso existisse dúvida sobre a essencialidade/relevância dos itens glosados, deveria ao menos ser acatada a diligência requerida pela RECORRENTE, o que foi sumariamente ignorado pelo acórdão recorrido. Em suma, o acórdão entendeu que a legislação que trata de créditos de PIS/COFINS deve ser **interpretada de forma literal**,

14) A RECORRENTE irá questionar com veemência tal ponto, o qual inclusive já foi expressamente rechaçado pelo STJ em julgamento de Recurso Repetitivo (e, portanto, de observância obrigatória a autoridade fiscal), que o fez constar já no **primeiro item da ementa do acórdão do citado REsp Repetitivo nº 1.221.170** ao dispor que "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. 3, II, DA LEI 10.637/2002 E DA LEI 10.833/2003, QUE CONTÉM ROL EXEMPLIFICATIVO.**".

15) Em suma, praticamente TODAS as despesas com insumos foram glosadas de forma, ao ver da RECORRENTE, ilegal, pois partem única e exclusivamente da equivocada premissa de que a atividade de distribuição de combustíveis não possui etapa produtiva/fábrica, tão somente uma mera revenda comercial.

(...)

61) Nessa linha de ideias, a RECORRENTE, seguindo o ditame constitucional do art. 195, §12 da CF, que previu a não cumulatividade para o PIS e COFINS, bem assim as regras da legislação tributária dessas contribuições (arts. 3º, incisos II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) - que não pode se desvincular no que diz respeito aos conceitos definidos pela legislação civil (regulatório-administrativa), nos termos do art. 110 do CTN -, aproveita-se de créditos de PIS/COFINS sobre bens e serviços adquiridos como insumos de sua atividade produtiva, conforme processo exposto no tópico anterior, e em plena consonância com os parâmetros de relevância e essencialidade definidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento, em sede de recurso repetitivo, do REsp nº 1.221.170/PR.

62) Em 2018, o STJ julgou, em sede de **Recursos Repetitivos, o REsp 1.221.170 (Tema 779)**, o qual, dentre outros pontos, reconheceu a ilegalidade das instruções normativas nºs 247/02 e 404/04, pelo fato de empregarem conceitos excessivamente restritivos para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS. Verbis:

(...)

63) Nos termos do excerto do acórdão acima, o insumo passível de gerar créditos de PIS/COFINS deveria 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”.

64) 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**. Confira-se alguns excertos.

(...)

66) Por outro lado, é importante ter em mente que a CF, ao prever a não-cumulatividade do PIS/COFINS, somente atribuiu ao legislador ordinário o papel de estabelecer os SETORES da economia os quais as referidas contribuições seriam não cumulativas. Verbis:

(...)

69) Essa é a razão pela qual o rol de despesas e encargos elencados nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 como passíveis de creditamento de PIS/COFINS (dentre eles os dispêndios com insumos) **têm natureza meramente exemplificativa e não taxativa**.

70) Conforme antecipado, tal entendimento também foi confirmado pelo STJ, que o fez constar já **no primeiro item da ementa do acórdão do REsp 1.221.170** ao dispor que “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. 3, II, DA LEI 10.637/2002 E DA LEI 10.833/2003, QUE CONTÉM ROL EXEMPLIFICATIVO.**”.

71) Esse é um ponto importante para deslinde do presente feito, pois o acórdão recorrido é expresso ao aduzir - de forma defasada, visto que contrária a lei e à jurisprudência - que o rol dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS) deve ser entendido de maneira literal:

Trecho do acórdão recorrido:

“[...]

Importa ainda consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação devendo ser interpretadas de modo literal. [...]”

74) Destaca-se que o **STJ também assentou no referido REsp 1.221.170** como tese que, “à luz dos critérios da essencialidade ou relevância”, a análise do caso concreto - qualquer que seja o caso - demanda que se perquiram a dimensão de tais critérios face as atividades desenvolvidas pela empresa contribuinte, de modo que **“há que se ANALISAR, CASUISTICAMENTE, se o que se pretende seja**

considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa".

75) Portanto, se a caracterização de uma despesa como insumo deve ser aferida caso a caso, não poderia o fisco dizer que um dispêndio não é insumo para determinada empresa, sem minimamente demonstrar em termos fáticos que essa despesa seria irrelevante para a atividade-fim desenvolvida pela companhia.

76) Ainda que no caso em questão a Fiscalização não questione propriamente a essencialidade e relevância dos créditos de PIS e COFINS aproveitados pela RECORRENTE, tampouco merece prosperar a tese da D. Fiscal Autuante no sentido de que a ausência de atividade produtiva exercida pela empresa afastaria o direito ao crédito, pois, como visto acima, a atuação da distribuidora de combustível é complexa, específica, e exercida no âmbito de uma série de normas regulatórias.

(...)

137) Os demais insumos glosados são as centenas de diferentes despesas discriminadas nas planilhas denominadas **"DEMONSTRATIVO B1"** e **"DEMONSTRATIVO B2"**.

138) Necessário explicar que a planilha **"DEMONSTRATIVO B1"** elenca os serviços estritamente ligados à atividade de distribuição de combustíveis, a exemplo de serviços de limpeza, análise técnica, broker, dispêndios de Pool e pagamentos realizados pelo uso de tecnologia, etc., ao passo que a **"DEMONSTRATIVO B2"** tem por objeto outros serviços relevantes/essenciais e intrinsecamente ligados à atividade-fim da RECORRENTE, porém de natureza "não operacional" propriamente dita, a exemplo de aluguéis, telecomunicações, locação de equipamentos, marketing e propaganda para divulgação de marca, etc.

139) O acórdão recorrido não analisa o mérito em si das glosas, mas tão somente replica o entendimento de que a RECORRENTE realiza atividade incompatível com as despesas classificadas como insumos, o que impediria a tomada de créditos de PIS/COFINS.

140) Ou seja, tendo em vista que no entender da RFB a distribuição de combustíveis não tem natureza produtiva, e sim comercial, todos estes créditos foram indiscriminada e sumariamente glosados.

(...)

142) Os referidos serviços são dos mais variados tipos possíveis, porém todos intrinsecamente relacionadas à atividade fim da RECORRENTE, operacionais ou não. Como exemplo citam-se os serviços de análise laboratorial, serviços de manutenção de equipamentos, serviços de bombeamento, serviços de usinagem, limpeza de tanques, materiais de limpeza, despesas com obtenção de alvarás, licenças, EPI, mão de obra terceirizada etc. Abaixo a lista dos serviços em questão retirados das citadas planilhas.

i) Viabilização da mão de obra e Educação; ii) Serviços de Escritório e Apoio Administrativo; iii) Informática, correios e telecomunicações; iv) Representantes Comerciais, Publicidade, Propaganda e Marketing; v) Assessoria e Consultoria Técnica; e vi) Royalties e Direito de Exclusividade.

(...)

144) Esses serviços são absolutamente relevantes e/ou essenciais para a atividade fim da RECORRENTE. Como visto anteriormente, os combustíveis são produtos amplamente regulamentados pela ANP, devendo a RECORRENTE 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 da RECORRENTE, sob pena, dentre outros prejuízos, de imposição de multas pelo órgão regulador.

(...)

148) Em outras palavras, se a caracterização de uma despesa como insumo deve ser aferida caso a caso, não poderia a fiscalização dizer que um dispêndio não é insumo para determinada empresa, sem minimamente demonstrar em termos fáticos que essa despesa seria irrelevante para a atividade-fim desenvolvida pela companhia, como ocorreu in casu.

(...)

150) O acórdão recorrido reconhece que as despesas são imprescindíveis à RECORRENTE, mas afirma que a tomada de créditos só seria possível caso esses itens se integrassem **“ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica** excluindo-se as demais atividades como as administrativas, jurídicas, contábeis etc.”.

151) Com essa afirmação, o Fisco traz uma generalização vaga. É dizer, não há qualquer análise criteriosa sobre a essencialidade/relevância dessas despesas.

152) Ainda que se considere válido o lançamento formalizado a partir de fiscalização realizada de forma superficial, e de glosa contraditória - na medida em que admite expressamente a importância dos serviços -, de qualquer forma pode ser demonstrada a natureza de insumo desses serviços, em razão da sua relevância e essencialidade para o processo produtivo da RECORRENTE, consequentemente, para o seu auferimento de receita.

(...)

155) Com efeito, o CARF tem decisões que reconhecem a possibilidade de distribuidora de combustíveis apurar créditos a título de insumos, inclusive afastando o teor da SC COSIT nº 03/2021, para confirmar a natureza de insumo do álcool anidro adicionado pelos distribuidores à gasolina A para formulação da gasolina C.

(...)

IV.4.2 DISPÊNDIOS PARA A VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA E EDUCAÇÃO

158) Passa-se agora a avaliar cada uma das glosas contidas no DEMONSTRATIVO B.2 acostado aos autos.

159) A RFB entendeu que não se enquadrariam como insumos os dispêndios abaixo especificados, segundo as descrições dos serviços constantes nos registros A170 e F100 das EFD da RECORRENTE:

i) ADICIONAL DE DESLOCAMENTO; e

ii) DESPESAS COM VIAGEM.

(...)

161) Entretanto, a alegação de suposta vedação ao creditamento referente a quaisquer dispêndios relacionados ao “fator trabalho” é genérica e insubsistente, não encontrando respaldo nas diretrizes definidas pelo STJ quanto às despesas que permitem o desconto de créditos das contribuições, sendo o Parecer Normativo Cosit 05/2018 limitador nesse sentido.

162) A própria RFB, em manifestações posteriores - Soluções de Consultas Desit/SRRFO6 nºs 6026 e 6027, de 03/09/2021, e Solução de Consulta Desit/SRRFO7 nº 7255, de 08/09/2021 - admite a apuração de créditos do PIS/COFINS sobre despesas com aquisição de vale-transporte ou contratação de fretados para o deslocamento da mão-de-obra empregada na atividade de produção de bens ou prestação de serviços ao trabalho, por serem considerados insumos.

(...)

165) Portanto, conclui-se pela insubsistência da glosa fiscal em relação aos serviços agrupados como dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra e educação.

IV.4.3 DESPESAS COM SERVIÇOS DE ESCRITÓRIO E APOIO ADMINISTRATIVO

166) Foi considerado que não estariam enquadradas como insumos as despesas definidas como serviços de escritório e apoio administrativos:

i) COPIAS E IMPRESSÕES; ii) MATERIAIS DE LIMPEZA; iii) MATERIAIS DE USO E CONSUMO; iv) MATERIAL DE ESCRITORIO; v) SERVICO DE ALUGUEL DE IMPRESSORA; vi) SERVIÇO DE LOCACAO DE IMPRESSORA; e vii) SERVIÇO LIMPEZA CARPETE.

167) Ocorre que os serviços relacionados acima não se trata apenas de simples “serviços de escritório e apoio administrativo”, como qualifica a fiscalização, que foi mantido entendimento pelo acórdão recorrido, mas também se inserem no contexto operacional da RECORRENTE.

(...)

169) No contexto da distribuição de combustíveis, sem dúvidas questões relacionadas a limpeza e processos de higienização assumem especial relevância, inclusive de forma a atender às normas da ANP.

170) O fato é que a ausência de análise aprofundada sobre os serviços glosados resultou na aplicação, pelo Fisco, de entendimento restrito e incompatível com os critérios firmados pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, devendo ser revisto.

IV.4.4 DISPÊNDIOS COM REPRESENTANTES COMERCIAIS, PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING

171) Para fundamentar o não enquadramento das despesas com representantes comerciais, publicidade, propaganda e marketing no conceito de insumos, assim como das despesas com o pagamento de comissão de vendas propriamente ditas, a RFB também se limitou a citar precedentes da DRJ e Soluções de Consulta (Acórdão 10-61.533, da 2ª Turma da DRJ Porto Alegre; Acórdão 02-77.678, da 1ª Turma da DRJ Belo Horizonte; Solução de Consulta Disit/SRRFO8 8030/2017; SC Cosit 76/2020):

i) COMISSAO E TAXAS DE SERVICO AVIACAO; ii) AGÊNCIA DE PUBLICIDADE E PROMOCAO; iii) ASSESSORIA DE IMPRENSA; iv) CONFECCAO PLACA; v) EVENTOS E PATROCINIOS; vi) PREMIOS E PROMOCOES; vii) PRODUCAO DE MATERIAL IMPRESSO E MERCHANDISING; viii) PRODUCAO DE MÍDIA; ix) SERVICO DE BROKER - COMISSÃO; x) VEICULACAO DE MÍDIA; xi) SERVICO IMPRESSAO PLACAS/CARTAZES; e xii) ANÚNCIOS E PUBLICAÇÕES.

172) Primeiramente, chama a atenção a inclusão, dentre a relação de despesas acima, daquelas relativas a “comissão e taxas de serviço de aviação”, o que novamente ratifica a fragilidade do trabalho fiscal e ausência de uma devida análise dos serviços que ensejaram o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS pela RECORRENTE, reforçando a superficialidade das glosas.

173) A respeito das demais despesas, que abrangem, em linhas gerais, publicidade, marketing, e serviços relacionados, a sua relevância para o incremento da receita da RECORRENTE não foi descaracterizada pela fiscalização, e nem poderia, haja vista a essencialidade dessas despesas no competitivo ramo de negócios da RECORRENTE.

176) Não há dúvidas, afinal, de que dispêndios com publicidade, propaganda, marketing, patrocínios e todos os demais serviços relacionados, voltados para a realização prática destas ações (como a confecção do próprio material publicitário), são essenciais e relevantes para a RECORRENTE, dirigindo-se ao incremento de sua receita, que, por sua vez, será tributada pelo PIS/COFINS. Logo, não há como se afastar o direito da RECORRENTE ao desconto dos créditos correspondentes. Nessa linha, inclusive, já decidiu o CARF:

(...)

IV.4.5 DISPÊNDIOS RELATIVOS À ASSESSORIA E CONSULTORIA TÉCNICA

178) Quanto aos dispêndios com assessoria ou consultoria técnica, o posicionamento do Fisco pelo seu não enquadramento como insumo também teve como fundamento apenas acórdão da DRJ (Acórdão 14-75.002, da 11ª Turma da DRJ/POR) e a SC Cosit nº 99024/2017:

i) SERVIÇO ASSESSORIA/CONSULTORIA TÉCNICA; e**ii) CONSULTORIAS ESTRATÉGICAS E FINANCEIRAS**

180) É justamente nesse sentido que vem decidindo o CARF, ao se debruçar sobre a glosa de despesas com serviços técnicos por contribuintes que atuam em áreas diversas. Veja-se alguns exemplos:

“CRÉDITO. SERVIÇOS DE CONSULTORIA, Os serviços de consultoria, considerando a atividade produtiva da contribuinte, mostram-se como essenciais e pertinentes à produção, devendo ser reconhecido como insumo.” (Acórdão nº 3401-010.910; Rel. Cons. CAROLINA MACHADO FREIRE MARTINS; 3ª Seção/ 4ª Câmara / 1ª Turma; sessão de 28/09/2022)

IV.4.6 PAGAMENTO DE ROYALTIES E DIREITO DE EXCLUSIVIDADE

182) Quanto à alegada impossibilidade de desconto de créditos sobre pagamentos de royalties com o intuito de preservar direito de uso ou de exclusividade, para sustentar a glosa o Fisco indicou apenas a Solução de Consulta Cosit 116/2021, que prevê que “os dispêndios pagos a título de royalties pela franqueada à franqueadora não são considerados decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, e por conseguinte, não podem ser tratados como insumos para efeitos da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep. Tais valores não podem gerar para a pessoa jurídica sujeita a incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, créditos dessa contribuição nos termos do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002”. A glosa em comento recaiu sobre os serviços assim descritos:

i) ALVARAS, LICENCAS E ROYALTIES; e**ii) SERVICE FEE - CIAS GRUPO - GLOBAL.**

183) A RECORRENTE possui contrato de licença para a utilização da marca Shell de postos de abastecimento automotivos de varejo e combustíveis comerciais (granel), marítimos e de aviação, com a SHELL BRANDS INTERNATIONAL AG, sociedade constituída na Suíça, firmado em 2011 e renovado em 2021. Em contraprestação aos direitos concedidos, a RECORRENTE realiza o pagamento de royalties, exemplo de insumo glosado no presente grupo de serviços objeto da fiscalização.

(...)

186) Observa-se, assim, pela natureza da atividade desenvolvida pela RECORRENTE, de distribuição de combustíveis, que o pagamento de royalties para

a detentora da marca Shell se constitui em um insumo essencial ao seu processo produtivo e prestação de serviço. Ademais, ao contrário do que indica a SC Cosit nº 116/2021, trazia no TVF, os royalties aqui discutidos, pelo uso da marca, devem ser considerados como bens móveis intangíveis nos termos do art. 83 do Código Civil e, conseqüentemente, enquadrados como “bens” nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

187) Conforme trechos das ementas abaixo, o CARF já reconheceu a qualidade de insumos dos pagamentos de royalties relativos a **(i)** genética animal, para cooperativa de alimentos; **(ii)** licenciamento de software, para fabricante de produtos de informática; **(iii)** uso de marca, por franquia de fabricante de cosméticos e perfumaria; **(iv)** transferência de tecnologia (know- how), por fabricante de peças e acessórios automotivos, sendo que o mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação aos royalties e demais despesas relacionadas pagos pela RECORRENTE no âmbito da sua atividade de distribuição de combustíveis:

(...)

188) Destaque-se, ainda, que despesas relacionadas a alvarás e licenças, por sua vez, decorrem diretamente do cumprimento de normas da ANP, que, como já visto, além de regular toda a complexa operação de fornecimento de combustíveis, estabelece uma série de exigências relacionadas ao fluxo de transportes, armazenagem, qualidade dos bens, dentre outros.

189) Em suma, em decorrência da ampla acepção do termo “insumo” dentro da legislação da contribuição ao PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o aferimento de receita, deve-se admitir que todos os custos e despesas incorridos pelo contribuinte na consecução de seus objetivos sociais são insumos, em especial aqueles cuja essencialidade e relevância não foi ilidida pela RFB no âmbito do presente processo, sendo de rigor a reversão das glosas.

Consta do acórdão recorrido que:

A autoridade fiscal glosou créditos sobre despesas que a interessada classificou como aquisição de serviços usados como insumos., conforme consta do Despacho Decisório:

17. No curso do procedimento de fiscalização instaurado pelo TDPF-F 07.1.85.00-2022-00089-0, constataram-se infrações decorrentes do indevido desconto de créditos em relação: i) aos gastos com transporte entre bases primária e secundária da empresa (frete interno); ii) a serviços tomados como insumos; iii) à aquisição de biodiesel considerado insumo; e iv) à aquisição de etanol hidratado.

Além disso, constatou-se também, na ocasião, infração em relação ao débito das contribuições na revenda de etanol anidro importado, quando não adicionado à gasolina.

A manifestante discorda e alega:

120) Os demais insumos glosados são as centenas de diferentes despesas discriminadas nas planilhas denominadas “DEMONSTRATIVO B1” e “DEMONSTRATIVO B2”, as quais foram indiscriminadamente glosadas única e tão somente em virtude da já superada premissa de ausência de etapa produtiva nas atividades da REQUERENTE.

121) Ou seja, tendo em vista que no entender da RFB a distribuição de combustíveis não tem natureza produtiva, e sim comercial, todos estes créditos foram indiscriminada e sumariamente glosados.

122) A planilha “DEMONSTRATIVO B1” elenca os serviços estritamente ligados à atividade de distribuição de combustíveis, a exemplo de exemplo de serviços de limpeza, análise técnica, broker, dispêndios de Pool e pagamentos realizados pelo uso de tecnologia, etc., ao passo que a “DEMONSTRATIVO B2” tem por objeto outros serviços relevantes/essenciais e intrinsecamente ligados à atividade-fim da REQUERENTE, porem de natureza “não operacional” propriamente dita, a exemplo de alugueis, telecomunicações, locação de equipamentos, marketing e propaganda para divulgação de marca, etc

Quando trata da apropriação de créditos das contribuições em relação à aquisição de insumos, os arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem que “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**”.

Registre-se que em relação a outros itens geradores de créditos, a legislação prevê a apropriação para toda atividade da empresa, a exemplo da energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas **nos estabelecimentos da pessoa jurídica**.

No caso dos insumos ela restringiu a possibilidade de crédito àqueles **utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços**.

Então, como já se disse, a expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” constante da ementa do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR deve ficar circunscrita **ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica** excluindo-se as demais atividades como as administrativas, jurídicas, contábeis etc.

Assim, para ser considerado insumo o bem ou serviço adquirido tem que ser **imprescindível ou essencial ao processo produtivo da empresa**, e não à atividade da empresa como um todo.

No entanto, como já dito neste voto, a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela manifestante, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Assim, não há que se falar em apropriação de créditos sobre insumos visto que, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados...em relação a bens e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...**”.

Não se está dizendo que tais despesas não são necessárias à empresa, mas que elas não se enquadram no conceito normativo de insumo, tendo em vista sua atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral.

De se destacar que, mesmo se a atividade de mistura/formulação efetuada pela empresa fosse considerada como atividade produtiva para fins de crédito das contribuições em comento, o que já foi demonstrado claramente que NÃO É, despesas com Viabilização da mão de obra e Educação”, “Serviços de Escritório e Apoio Administrativo”, “Informática, correios e telecomunicações”, “Representantes Comerciais, Publicidade, Propaganda e Marketing”, “Assessoria e Consultoria Técnica e Royalties” e “Direito de Exclusividade” não poderiam gerar crédito como insumos, pois não estariam ligados ao suposto processo produtivo.

Assim, as glosas deste tópico devem ser mantidas.

Aplica-se o resultado do Acórdão 3202-003.166 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (processo 16682.720043/2024-07) do qual se extrai excertos pertinentes:

(ii) Dos Serviços como insumos

Houve a glosa de gastos com serviços não considerados insumos, são eles:

- 1) Viabilização da mão de obra e Educação diz respeito a: adicional de deslocamento e despesas com viagem;
- 2) Serviços de Escritório e Apoio Administrativo diz respeito a: a) COPIAS E IMPRESSOES; b) MATERIAIS DE LIMPEZA; c) MATERIAIS DE USO E CONSUMO; d) MATERIAL DE ESCRITORIO; e) SERVICO DE ALUGUEL DE IMPRESSORA; f) SERVICO DE LOCAÇÃO DE IMPRESSORA; e g) SERVICO LIMPEZA CARPETE.
- 3) Informática, correios e telecomunicações;
- 4) Representantes Comerciais, Publicidade, Propaganda e Marketing diz respeito a: a) COMISSÃO E TAXAS DE SERVIÇO AVIAÇÃO; b) AGENCIA DE PUBLICIDADE E PROMOÇÃO; c) ASSESSORIA DE IMPRENSA; d) CONFECÇÃO PLACA; e) EVENTOS E PATROCÍNIOS; f) PRÊMIOS E PROMOÇÕES; g) PRODUÇÃO DE MATERIAL IMPRESSO E MERCHANDISING; h) PRODUÇÃO DE MÍDIA; i) SERVIÇO DE BROKER – COMISSÃO; j) VEICULAÇÃO DE MÍDIA; k) SERVIÇO IMPRESSÃO PLACAS/CARTAZES; e l) ANÚNCIOS E PUBLICAÇÕES.
- 5) Assessoria e Consultoria Técnica diz respeito a: a) SERVIÇO ASSESSORIA/CONSULTORIA TÉCNICA; e b) CONSULTÓRIAS ESTRATÉGICAS E FINANCEIRAS

6) Royalties e Direito de Exclusividade diz respeito a: a) ALVARAS, LICENCAS E ROYALTIES; e b) SERVICE FEE – CIAS GRUPO – GLOBAL.

No presente caso, a glosa se deu porque trata-se de despesas com serviços de apoio.

A Recorrente opõe-se a tais glosas, afirmando que os bens desconsiderados pela fiscalização têm ligação com o processo produtivo.

Entretanto, aqui não há reforma a fazer, a meu entender, dispêndios com serviços de apoio não são elementos inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho hígidas as respectivas glosas.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.4 DOS CRÉDITOS SOBRE BIODIESEL

Alega a recorrente que:

5) Segundo a fiscalização, as supostas infrações cometidas pela empresa, que impactaram no montante dos créditos de PIS e COFINS apurados, foram as seguintes:

(...)

(ii) 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. Novamente, a Autoridade Fiscal entendeu que tal produto foi classificado de forma equivocada como insumo da atividade da RECORRENTE (planilha “**DEMONSTRATIVO C**”);

(...)

190) Recordando o quanto já exposto acima acerca da atividade produtiva da RECORRENTE, apesar de a mesma 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 efetiva e inquestionável produção de combustíveis até então inexistentes (a gasolina “C” e o óleo diesel “B”), fruto da combinação de combustíveis fósseis com biocombustíveis.

191) Aqui vale destacar o já citado acórdão 3101-003.945, proferido nos autos do processo nº 16682.721533/2021-70, o qual enfrentou detidamente esse ponto. Veja-se:

192) Nesse contexto, tendo como base não só as disposições legais/regulatórias, mas também o recente entendimento exarado pelo CARF, as despesas com BIODIESEL devem ser consideradas como aquisição de insumos, na medida em que tal produto é utilizado única e exclusivamente para a produção do óleo diesel “B”.

193) Novamente, o acórdão recorrido sequer analisou a relevância/essencialidade de tal item uma vez que partiu da premissa de que a RECORRENTE não exerce qualquer atividade produtiva/fábrica. As despesas com biodiesel foram sumária e integralmente glosadas.

194) Ocorre que a DRJ se equivoca ao partir da premissa de que a mistura de biodiesel ao óleo diesel 'A' para a obtenção do óleo diesel 'B' não corresponderia a atividade produtiva exercida pela RECORRENTE, conclusão que não pode ser extraída das normas da ANP, sendo justamente o contrário. Tampouco o entendimento de que a distribuição não é equiparada à produção de combustíveis, com fundamento na Solução de Consulta Cosit nº 3/2021, mostra-se capaz de justificar a glosa do biodiesel como insumo.

195) Desde 2005, por meio da Lei nº 11.097/05, o biodiesel foi introduzido na matriz energética brasileira, com conceito definido por meio do art. 6º, inciso XXV da Lei nº 9.478/97. A Lei nº 13.033/14, estabelece a adição **obrigatória** de biodiesel ao óleo diesel vendido ao consumidor final, cabendo ao Conselho Nacional de Política Energética - CNPE definir os percentuais de mistura, inclusive em montante superior ao definido em lei.

(...)

196) Sem sombra de dúvidas, se a RECORRENTE não adquirir o biodiesel torna-se impossível produzir e comercializar o óleo diesel “B”, o Único apto a consumo em território brasileiro, sob pena de violar diretamente a legislação federal e a regulação expedida pela ANP.

(...)

205) No caso do biodiesel, não há dúvidas de que sua subtração impossibilita a produção de óleo diesel “B”, de modo que igualmente pelo teste de subtração proposto pela Corte Superior fica demonstrada a qualidade de insumo do biodiesel. O diesel B tem natureza específica diferente do A, por razões de composição, não somente razões terminológicas ou alfabéticas, e a diferença se refere especificamente a adição do biodiesel.

206) Vale citar, ainda, que em que pese a Raízen não se enquadrar como pessoa jurídica industrial para fins de legislação do IPI, a atividade de mistura do biodiesel

ao óleo diesel A para produção do óleo diesel B corresponde ao processo produtivo de transformação, nos termos da legislação do IPI:

RIPI:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

| - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

207) Em termos jurisprudenciais, inclusive, o CARF e o judiciário vêm, reiteradamente, reconhecendo o etanol anidro usado na mistura com gasolina **(racional idêntico ao caso da adição do biodiesel ao óleo diesel)** como insumo passível de tomada de crédito de PIS/COFINS.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

A interessada discorda da glosa dos créditos sobre a aquisição de insumos sob a alegação de que ela “apesar de 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 efetiva e inquestionável produção de combustíveis até então inexistentes (a gasolina ‘C’ e o óleo diesel ‘B’), fruto da combinação de combustíveis fósseis com biocombustíveis. Nesse contexto, as despesas com BIODIESEL devem ser consideradas como aquisição de insumos, na medida em que tal produto é utilizado única e exclusivamente para a produção do óleo diesel ‘B’”.

Porém, como dito alhures, ela não se caracteriza como empresa produtora de bens e, sendo assim, não faz jus a créditos sobre insumos.

Aplica-se o resultado do Acórdão 3202-003.166 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (processo 16682.720043/2024-07) do qual transcreve-se excerto:

(...)

No entendimento desta Relatora, uma distribuidora de combustíveis que adquire o álcool anidro para adicioná-lo à gasolina "A" para obter a gasolina "C" que vende ao mercado e isso, essa mistura, por conta de uma determinação expressa do órgão governamental regulador desse mercado, não pode ser equiparada ou considerada como um "fabricante" ou "produtor" de bens ou produtos dado que

ela não produz ou fabrica bens ou serviços destinados à venda, portanto, não pode se apropriar dos créditos dos fretes internos de combustíveis como insumo.

O mesmo entendimento acima exposto se aplica em relação ao óleo diesel: a Recorrente adquire o óleo diesel “A” (combustível fóssil) de refinarias ou importadores e o biodiesel (biocombustível) de usinas, para a formulação (produção) do óleo diesel “B” (produto final), também para posterior distribuição e comercialização aos consumidores e postos varejistas.

De fato, a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela contribuinte, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, por esta razão, não há que se falar em apropriação de créditos sobre insumos visto que, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Registro que no mesmo sentido, decidiu o STJ no REsp 2194658, ao não reconhecer o enquadramento da atividade de mistura da Gasolina A e do Diesel A como industrialização demonstrado pela ementa transcrita abaixo:

EMENTA AGRAVO INTERNO. CREDITAMENTO. PIS. COFINS. AQUISIÇÃO. GASOLINA. DISTRIBUIDORA. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 1.093/STJ.

I - Na origem, o Tribunal adotou o entendimento de que a mistura da gasolina A e do óleo diesel A com outros componentes não se enquadrava na atividade de industrialização, sendo distinta daquela em que se permite o creditamento de PIS e de COFINS na aquisição de insumos inseridos na produção de bens e prestação de serviço.

Nesta ocasião, os ministros, por unanimidade, acompanharam o entendimento do relator Min. Francisco Falcão, que após ajustes do seu voto, seguiu a fundamentação apresentada pelo Min. Marco Aurélio Bellizze, para decidirem que a distribuidora não fabrica “tecnicamente” a gasolina “C”, não se configurando como produtora, e nem recolhe os tributos que pretendia creditar.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.5 DA AQUISIÇÃO DE ETANOL HIDRATADO PARA REVENDA

Alega a recorrente que:

5) Segundo a fiscalização, as supostas infrações cometidas pela empresa, que impactaram no montante dos créditos de PIS e COFINS apurados, foram as seguintes:

(...)

(iii) Apurado e utilizado de forma indevida créditos oriundos da **AQUISICAO DE ALCOOL HIDRATADO (“EHC”)**, combustível que, a partir de agosto/2017, voltou a

ser tributado de maneira regular e plurifásica pelo PIS/COFINS tanto nas aquisições das Usinas produtoras quanto nas posteriores revendas realizadas pelas distribuidoras de combustíveis (caso da RECORRENTE), e, portanto, possível o desconto de créditos, em virtude da regra geral da não cumulatividade destas contribuições, prevista no art. 195, §12º da CF/88 (planilha “**DEMONSTRATIVO D**”); e;

(...)

16) Com relação aos lançamentos decorrentes do suposto creditamento equivocado das despesas com aquisição de EHC, a DRJ entendeu que o fato de as alíquotas incidentes sobre a revenda de EHC terem sido restabelecidas a partir de agosto/2017 (até então tributado de forma monofásica unicamente nas Usinas/produtores⁴, passando, a partir de então, a ser tributado de forma plurifásica, tanto nas Usinas/produtoras quanto nas distribuidoras/revendedoras, diga-se, RECORRENTE), não permitiria, por si só, o desconto de créditos, aduzindo ser necessário lei específica autorizando o mesmo, assim como ocorre com os produtores/importadores na forma do art. 5, §13º da Lei nº 9.718/98.

17) Ou seja, de acordo com o acórdão recorrido, a RECORRENTE não poderia descontar créditos sobre as operações com EHC, mesmo após o restabelecimento das suas alíquotas, pois a legislação só permitiria isso a produtores e importadores, o que é um absurdo e totalmente ilegal pois fere de forma frontal e clara e importante regra da não cumulatividade do PIS/COFINS, já que o referido produto, repita-se, passou a ser plurifasicamente tributado a partir de agosto/2017.

(...)

19) A partir de agosto 2017 quando as alíquotas incidentes sobre a revenda do distribuidor foram reestabelecidas, a RECEITA FEDERAL mudou seu discurso, passando a defender não mais a impossibilidade de creditamento dessas despesas com aquisição de EHC então tributados sob a sistemática monofásica, e sim a ausência de lei específica autorizado o desconto de créditos sobre tal combustível, ainda que plurifásico, (mais uma) clara tentativa de majorar a arrecadação a qualquer custo, o que não se pode permitir em um estado de direito sob pena de caracterização de enriquecimento ilícito da UNIÃO, além, é claro, de contrariar diversos dispositivos da CF, a exemplo do art. 195, §12º (não cumulatividade do PIS/COFINS), do art. 5, LIV (princípio da proporcionalidade), do art. 145, §1º (princípio da capacidade contributiva), do art. 150, IV (princípio do não-confisco), do art. 170, IV (princípio da livre concorrência), apenas para citar alguns.

(...)

IV.6 ETANOL HIDRATADO - LEGITIMIDADE DO CRÉDITO - PRODUTO TRIBUTADO EM CADEIA BÍFASICA PELO PIS/COFINS, RESPEITO À NÃO CUMULATIVIDADE

209) A glosa dos produtos nacionais adquiridos pela RECORRENTE para posterior revenda foi mantida e representam a maior parcela do presente processo⁵²

210) Trata-se exclusivamente de operações com EHC, cuja tributação, a partir de agosto/2017 passou a ser plurifásica, razão pela qual, a partir desse período, a RECORRENTE passou a descontar créditos de PIS/COFINS referentes à aquisição desse produto para revenda.

(...)

212) É de conhecimento que a não cumulatividade do PIS/COFINS é princípio implícito das referidas contribuições e está explicitado no art. 195, §12 do da CF. No caso do EHC, além do desconto de créditos em questão estar assegurado através do referido dispositivo constitucional, desde 2008 ele também passou a estar previsto na legislação infraconstitucional, notadamente no §13º do art. 5 da Lei nº 9.718/98, verbis:

“Art. 5 (...)

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

213) Contudo, em maio/2013 foi editado o Decreto nº 7.997/13 cujo teor reduziu a zero as alíquotas do PIS/COFINS incidentes sobre as operações realizadas pelos distribuidores, mantendo oneradas apenas as operações dos produtores/importadores, ou seja, em 2013, **o EHC passou a ser tributado de forma monofásica/concentrada no produtor/importador.**

214) Em paralelo, no mesmo dia de publicação do referido Decreto nº 7.997/13 (07/05/13), 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 EHC. Confira-se a nova redação, vigente até os dias atuais:

Lei nº 9.718/98

"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.”.

216) A ratio da 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 art. 195, §12 do da CF.

217) Em outras palavras, tendo em vista que a redação inicial do art. 5º, §13 do da Lei nº 9.718/98 buscava refletir a nível infraconstitucional o mandamento da não

cumulatividade previsto no art. 195, §12 do da CF, a redução a zero das alíquotas do PIS/COFINS promovidas pelo Decreto nº 7.997/13 sobre as operações realizadas por distribuidores tornou inócua o mandamento do art. 5º, §13 do da Lei nº 9.718/98 enquanto dispositivo que tinha por natureza a não cumulatividade do PIS/COFINS, Assim, se o mesmo não fosse revogado, ou, ao menos modificado para excluir a figura do distribuidor, estes poderiam continuar a aproveitar os créditos sobre as aquisições, mesmo com suas vendas desoneradas, já que havia permissão expressa para tanto.

218) Portanto, o §13º do art. 5 da Lei nº 9.718/98 passaria a ser um efetivo benefício fiscal aos distribuidores. Essa foi a razão pela qual o aludido dispositivo foi modificado pela Medida Provisória nº 613/2013, a qual, repita-se, foi publicada no mesmo dia do Decreto nº 7.997/13, responsável por desonerar os distribuidores.

219) Tal situação perdurou até julho/2017 quando, com a edição dos Decretos nº 9.101/17 e 9.112/17, as alíquotas do PIS/COFINS incidentes sobre as vendas de EHC pelos atacadistas (distribuidores/ RECORRENTE) aos varejistas foram reestabelecidas.

220) Dessa forma, a partir de agosto/2017 as operações com EHC **voltaram a ser tributadas pelo PIS/COFINS tanto nas vendas dos produtores/Usinas para os atacadistas/distribuidores (RECORRENTE)**, quanto na posterior revenda destes aos varejistas, permanecendo desoneradas apenas o “último elo” da cadeia, notadamente as vendas dos varejistas aos consumidores finais.

221) Em virtude dessa alteração legislativa promovida pelos citados Decretos nº 9.101/17 e 9.112/17, **o EHC deixou de ser monofásico (com tributação concentrada nos produtores/usinas), voltando a ser plurifásico**, e, portanto, passível de operar a não cumulatividade do PIS/COFINS, ou seja:

222) Assim, haja vista que a partir de agosto/2017 a RECORRENTE (distribuidora) passou a ter débitos de PIS/COFINS sobre as suas vendas de EHC, ela voltou a descontar créditos sobre as aquisições tributadas dos referidos produtos, **por força do princípio da não cumulatividade do PIS/COFINS assegurado no citado §12º do art. 195 da CF/88.**

223) **Atente-se que não se está diante da tomada de créditos de produtos monofásicos.** A RECORRENTE só passou a apurar créditos de PIS/COFINS sobre as vendas de EHC quando estas passaram (voltaram) a ser tributadas tanto na etapa da produção quanto na distribuição, tornando uma mercadoria inquestionavelmente plurifásica e, portanto, sujeita à não cumulatividade.

224) O acórdão recorrido aduz que o fato de não ter ocorrido nova alteração no §13º do art. 5 da Lei nº 9.718/98 afim de reincluir os distribuidores na redação significa que a RECORRENTE não poderia ter descontado os créditos em questão, mesmo com o restabelecimento das alíquotas promovidas pelos Decretos nº 9.101/17 e 9.112/17, ou seja, que o PIS/COFINS incidente sobre as operações com

EHC realizadas por distribuidores, no entendimento da fiscalização, **passou a ser cumulativo, sem direito ao crédito, mesmo com tributação plurifásica, o que é totalmente incoerente e ilegal, pois o desconto de créditos em questão possui permissão em princípio constitucional explícito, sendo despidendo qualquer norma inferior para autorizar o que a Constituição já autoriza expressamente.**

226) A partir de agosto 2017 quando as alíquotas incidentes sobre a revenda do distribuidor foram reestabelecidas, a RECEITA FEDERAL mudou seu discurso, passando a defender não mais a impossibilidade de creditamento dessas despesas com aquisição de EHC então tributados sob a sistemática monofásica, e sim a ausência de lei específica autorizado o desconto de créditos sobre tal combustível, ainda que plurifásico.

227) Justamente por isso, a ausência de expressa referência, na atual redação do 13º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, a respeito do direito ao crédito do distribuidor, não leva à conclusão pela vedação ao seu aproveitamento pela RECORRENTE, o que resultaria, num cenário de efetiva tributação do etanol hidratado adquirido para revenda, em clara violação a não cumulatividade PIS e da COFINS.

228) Não obstante a possibilidade de aplicação das alíquotas ad rem (em regra, adotada pelos contribuintes) é inegável que **a majoração das alíquotas ad valorem, em razão da inserção das pessoas jurídicas no regime da não cumulatividade, consiste em reconhecimento econômico e jurídico pelo legislador do direito ao aproveitamento de créditos, com vista a manter a incidência de uma carga fiscal ao menos não irracionalmente discrepante entre os dois sistemas.**

229) Sabe-se que os arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao disciplinarem o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS no regime de apuração não cumulativo, impõem limites ao aproveitamento dos créditos no que se refere às aquisições de bens para revenda, nas seguintes hipóteses:

Leis nº 10.637/02 e 10.833/03

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;

230) A alínea “a” do inciso I do art. 3º veda expressamente o aproveitamento de créditos em relação à revenda de mercadorias em relação as quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária (alínea “a”); e a alínea “b” trata da vedação ao aproveitamento de créditos em relação a revenda de produtos sujeitos a sistemática de recolhimento monofásica, dentre eles os combustíveis e, em especial, álcool para fins carburantes.

231) A vedação objeto da alínea "a" não interessa ao deslinde da presente controvérsia, uma vez que o álcool, antes mesmo de sua inclusão no regime não cumulativo, deixou de estar vinculado a sistemática da substituição tributária.

232) Já a alínea "b" contempla a vedação na hipótese de aquisição de **produtos sujeitos ao regime monofásico ou à sistemática de tributação concentrada**, dentre eles, o álcool hidratado (como previsto atualmente no §1-A do art. 2º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), **para simples revenda**.

233) A princípio, a regra de vedação ao aproveitamento de créditos de produtos tributados de forma concentrada adquiridos para simples revenda não ocasionaria prejuízos à não cumulatividade, guardando coerência lógica com a incidência concentrada das contribuições, que agrega em uma etapa (que pode ou não ser a primeira) o recolhimento do tributo que recai sobre todas as etapas de comercialização de determinado produto posteriores aquela dita concentrada.

234) Nesses casos, o legislador, ao optar pela tributação concentrada na cadeia de produção/comercialização de determinado produto, seleciona uma operação (que pode ou não ser a primeira) para determinar o responsável pelo pagamento do valor do tributo tido como equivalente à tributação incidente em toda cadeia de comercialização desse mesmo produto, e concentra a tributação e toda a fiscalização do recolhimento nessa etapa. Para tanto, o legislador sujeita as operações seguintes a alíquota zero e, coerentemente, não autoriza o aproveitamento de créditos relativos as posteriores aquisições do produto para simples revenda.

235) Ou seja, a regra prevista no art. 3, I, "b" das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 teria aplicação em relação ao álcool, no sentido de afastar o direito ao crédito na hipótese de aquisição para revenda do aludido produto. **Contudo, tal aplicação está direcionada apenas aos contribuintes que tenham adquirido o produto já tributado mediante alíquotas concentradas na etapa anterior, sendo que tal situação jurídica se denota mediante a determinação de aplicação de alíquota zero na operação do adquirente das mercadorias.**

236) Nesse contexto, o disposto no art. 3, I, "b" das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 seria aplicável, integralmente, às operações praticadas, por exemplo, pelos postos revendedores (conforme imagem reproduzida anteriormente com a cadeia de combustíveis), sujeitos à mencionada situação jurídica (recebimento da mercadoria tributada com alíquota concentrada e sujeição da operação própria à alíquota zero).

237) Assim, o legislador atingiria exatamente o objetivo do recolhimento das contribuições mediante a sistemática concentrada, sem implicar violação à não cumulatividade. Inclusive, os demais participantes da cadeia, que recebem o produto tributado na sistemática concentrada, desde que insertos também no regime da não cumulatividade, permanecem assegurados quanto ao direito ao aproveitamento de créditos vinculados aos demais custos, despesas e encargos

relacionados as receitas obtidas com a venda dos produtos sujeitos a incidência concentrada.

238) Ocorre que a situação geral do contribuinte que recebe o produto em operação já tributada pela sistemática concentrada, indicada acima, é totalmente diferente da situação do contribuinte que, tal como a RECORRENTE nas aquisições do álcool hidratado, **recebe o produto tributado pela sistemática normal de recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS (seja pelas alíquotas ad valorem ou ad rem), e sujeita a sua própria operação à sistemática de recolhimento concentrada, agregando, somente a partir de então, a tributação incidente nas etapas posteriores da cadeia de comercialização do produto.**

239) Neste último caso, no qual se enquadra a situação da RECORRENTE após as alterações promovidas pelos Decretos nºs 9.101 e 9.112/2017, **não é aplicável a vedação contida nos arts. 3ºs inciso I, “b” das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois a concentração, que justifica a vedação legal ao aproveitamento dos créditos, somente ocorrerá a partir da sua própria operação.**

240) Portanto, nessas situações, **tendo a aquisição do álcool sido tributada pela contribuição ao PIS e pela COFINS, o aproveitamento dos créditos, ao contrário de estar vedado, é imperativo para que se assegure a não cumulatividade.**

241) Nesse ponto, o §16, acrescido ao art. 5º da Lei 9.718/98 pela Lei nº 11.727/08 (e alterado mais recentemente pela Lei nº 14.292/22), em consonância com a não cumulatividade, expressamente determina que as vedações contidas nos arts. 3ºs I, b das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (vedação de aproveitamento de créditos em relação a bens adquiridos para revenda, de produtos sujeitos ao recolhimento concentrado) não se aplicam às aquisições previstas no §13º do mesmo dispositivo, veja-se:º

Lei nº 9.718/98:

"Art. 5º (...)

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 15 deste artigo, não se aplica às aquisições de que trata o §13 deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)."

242) Esse dispositivo confirma que o direito ao aproveitamento dos créditos nas aquisições tributadas, no caso de adquirente que inaugura o sistema concentrado, não pode ser atingido pelas vedações relativas aos produtos sujeitos ao sistema concentrado nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

243) Assim, a RECORRENTE, na qualidade de distribuidora de combustíveis, por estar sujeita a aquisições de álcool tributadas, inaugurando, na sua operação, a sistemática concentrada de recolhimento do PIS e da COFINS na cadeia de comercialização do álcool hidratado, tem direito ao aproveitamento dos créditos, ainda que não tenha sido expressamente indicada no rol do §13º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, por não lhe ser aplicável a vedação prevista no inciso I, “b” dos arts. 30s das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 - sendo essa a única interpretação compatível com o regime da não cumulatividade, ao qual estão submetidos o produto e os seus distribuidores.

244) Vale destacar o posicionamento da Ilma. Conselheira Laura Baptista Borges, na sua declaração de voto do acórdão nº 3101-003.945 (DOC. 01), analisou bem a questão proposta pela RECORRENTE. Veja-se:

(...)

245) Sem sombra de dúvidas trata-se de (mais uma) clara tentativa de o acórdão recorrido buscar majorar a arrecadação a qualquer custo, o que não se pode permitir em um estado de direito sob pena de caracterização de enriquecimento ilícito da UNIÃO, igualmente contrariando diversos dispositivos constitucionais, a exemplo do citado **art. 195, §12º** (não cumulatividade do PIS/COFINS), do **art. 5, LIV** (princípio da proporcionalidade), do **art. 145, §1º** (princípio da capacidade contributiva), do **art. 150, IV** (princípio do não-confisco), do **art. 170, IV** (princípio da livre concorrência), dentre outros.

246) O STF já teve a oportunidade de apreciar em sede de Repercussão Geral (**RE 841979/PE - Tema 756**) a abrangência do princípio da não cumulatividade para o PIS/COFINS, tendo decidido que o legislador ordinário possui autonomia para estabelecer limites ao creditamento, desde que, naturalmente, **respeitados os preceitos constitucionais**.

247) Resta claro, nesse diapasão, que no caso da RECORRENTE, enquanto distribuidora de álcool, haverá violação a matriz constitucional da não cumulatividade, na hipótese de ser impedida de se creditar do tributo da etapa anterior (ofensa à não cumulatividade), tal como alega o Fisco ao lavar o lançamento ora combatido, uma vez que haveria sobreposição de incidências tributárias, já que a distribuidora revendedora de etanol concentra em si a tributação com alíquotas majoradas e é também tributada nas suas operações de aquisição para revenda.

248) Por essa razão, entende a RECORRENTE que os créditos de PIS/COFINS sobre as aquisições de EHC a partir de agosto/2017 são juridicamente hígidos, legais e possíveis, devendo ser revertidas as glosas procedidas pela fiscalização.

Consta do acórdão recorrido que:

A empresa discorda da glosa de créditos sobre a aquisição de etanol hidratado e alega:

192) Os produtos nacionais adquiridos pela REQUERENTE para posterior revenda cujos créditos foram glosados representam a maior parcela do presente despacho decisório⁵².

193) Trata-se exclusivamente de operações com EHC, cuja tributação, a partir de agosto/2017 passou a ser plurifásica, razão pela qual, a partir desse período, a REQUERENTE passou a descontar créditos de PIS/COFINS referentes à aquisição desse produto para revenda.

194) A cadeia circulatória/comercial do EHC é composta por 3 (três) players até chegar ao respectivo consumo: produtor (usinas) ou importador → atacadistas (distribuidoras/ REQUERENTE) → varejista (postos automotivos) → consumidor final.

195) É de conhecimento geral que a não cumulatividade do PIS/COFINS é princípio implícito das referidas contribuições e está explicitado no §12º do art. 195 da CF/88. No caso do EHC, além do desconto de créditos em questão estar assegurado através do referido dispositivo constitucional, desde 2008 ele também passou a estar previsto na legislação infraconstitucional, notadamente no §13º do art. 5 da Lei nº 9.718/98

(...)

203) Dessa forma, a partir de agosto/2017 as operações com EHC voltaram a ser tributadas pelo PIS/COFINS tanto nas vendas dos produtores/Usinas para os atacadistas/distribuidores (REQUERENTE), quanto na posterior revenda destes aos varejistas, permanecendo desoneradas apenas o “último elo” da cadeia, notadamente as vendas dos varejistas aos consumidores finais.

204) Em virtude dessa alteração legislativa promovida pelos citados Decretos nº 9.101/17 e 9.112/17, o EHC deixou de ser monofásico (com tributação concentrada nos produtores/usinas), voltando a ser plurifásico, e, portanto, passível de operar a não cumulatividade do PIS/COFINS

205) Assim, haja vista que a partir de agosto/2017 a REQUERENTE (distribuidora) passou a ter débitos de PIS/COFINS sobre as suas vendas de EHC, ela voltou a descontar créditos sobre as aquisições tributadas dos referidos produtos, por força do princípio da não cumulatividade do PIS/COFINS assegurado no citado §12º do art. 195 da CF/88.

De fato, até julho de 2017 o distribuidor de álcool hidratado (caso da manifestante) estava sujeito à alíquota zero de Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins nos termos do art. 1º do Decreto nº 7.997/2013, verbis:

Art. 1º 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 reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 21,43 (vinte e um reais e quarenta e três centavos) e R\$ 98,57 (noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e Vigência II - zero real e zero real no caso de venda realizada por distribuidor.”

Com a edição dos Decretos nº 9.101 e 9.112, ambos de 2017, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins deixaram de ser zero e passaram inicialmente para R\$ 35,07 e R\$ 161,28 e depois para R\$ 19,81 e R\$ 91,10, respectivamente.

No entanto, a apropriação de crédito das contribuições continuou a ser regida pelo § 13 do artigo 5º da Lei nº 9.718/98 que só a permitiu para os produtores e importadores do produto, verbis:

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)

Como se vê, a legislação só permite o desconto de créditos das contribuições para o produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, não contemplando o distribuidor. Registre-se que esse dispositivo legal se encontra vigente até a presente data.

Assim por expressa determinação legal, é vedado o creditamento por parte das distribuidoras do etanol hidratado adquirido para revenda e, conseqüentemente, as glosas devem ser mantidas.

Nesse mesmo sentido o voto do Conselheiro Renan Gomes Rego – Relator no acórdão 3101-003.945 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA nos autos do processo 16682.721533/2021-70 do qual transcrevo excerto:

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)**.

Aplica-se o resultado do Acórdão 3202-003.166 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (processo 16682.720043/2024-07)

(...)

(iv.1) Etanol hidratado combustível para revenda (EHC)

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

Entendo não assistir razão a Recorrente. Explico.

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

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

Lei nº 10.637/02

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 10.833/03

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

(...)

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

(...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição; Lei nº 10.637/2002

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

(...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

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

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

VII - as receitas decorrentes das operações:

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

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

Lei nº 10.637/02

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

(...)

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

(...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes

Lei nº 10.833/03

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

(...)

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

(...)

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

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

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

Art. 5º- A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

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

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

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

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

Art. 42. Ficam revogados:

(...)

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

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

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

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

Lei nº 10.637/02

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

Lei nº 10.833/03

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

(...)

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

Pois bem.

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

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

Lei 9.718/98 – Evolução da redação

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o

PIS/PASEP e da COFINS, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Medida Provisória nº 613, de 2013)

[...]

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013).

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

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

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

EMENTA

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

(...)

III. Razões de decidir

5. Diversamente do tratamento dado ao IPI e a ao ICMS, em relação às contribuições PIS e COFINS, a Constituição Federal não lhes conferiu o atributo da não cumulatividade, como princípio a elas inerente. Concedeu, na verdade, ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos tais contribuições incidirão uma

única vez, sem cumulação, portanto, nas operações subsequentes. Por meio da não cumulatividade atribuída ao PIS/COFINS pelo legislador, o creditamento não guarda nenhuma vinculação com o montante de tributo recolhido na etapa anterior. A apropriação de crédito dá-se sobre algumas aquisições (custos e despesas) especificadas na lei, na mesma proporção em que o tributo incide sobre as vendas (receitas), pelo denominado método subtrativo indireto. Desse modo, a não cumulatividade atribuída às contribuições em questão não se destina a conferir neutralidade à tributação (como ocorre com o IPI e o ICMS), mas sim de desonerar determinada etapa da cadeia produtiva, como estímulo à específica atividade econômica, assumindo contornos de verdadeira subvenção pública.

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

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

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

7. O aludido precedente qualificado, todavia, não se aplica integralmente à hipótese dos autos, a considerar que, após a edição dos Decretos n.9.101/2017 e 9.112/2017, que determinaram a majoração das alíquotas

das referidas contribuições para o PIS e COFINS, antes zerada, para as distribuidoras, não se estaria mais diante de um regime monofásico, mas sim bifásico, já que tanto o produtor/importador como o distribuidor, na saída da mercadoria de seus estabelecimentos, passaram a ser onerados por esses tributos (pelo que se percebe, até a redação dada pela LC 214/2025).

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

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

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

8. Sem imiscuir na discussão a respeito da alegada afronta à Constituição Federal, de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, para o desate da matéria posta, restrita à legislação infraconstitucional, afigura-se suficiente o reconhecimento de que o constituinte conferiu ampla autonomia ao legislador ordinário para definir em quais hipóteses e em quais setores econômicos as contribuições ao PIS e a COFINS serão não

cumulativas (Tema 756/STF), não- se revestindo de obrigatoriedade, tampouco se destinando a conferir neutralidade à tributação, como pretendido pela parte recorrente.

IV. Dispositivo e tese

9. Resultado do Julgamento: Recurso desprovido.

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

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

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

O produtor, ao fabricar o produto em comento, e o importador, ao fazê-lo ingressar no território nacional (que, inclusive, é onerado por tais contribuições na modalidade importação), o introduzem no mercado por meio de sua "venda" ao distribuidor, o qual, por sua vez, a revende aos postos de combustíveis (comerciantes varejistas), que, por fim, a revende ao consumidor final.

A vedação ao crédito (como se verifica) é direcionada especificamente à aquisição do álcool para fins carburantes para revenda, sendo absolutamente possível cogitar, como subvenção fiscal e estímulo à cadeia produtiva, a concessão de crédito, por meio de lei, ao produtor e ao importador, tão somente.

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

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

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

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3.6 DA ALEGADA – CORRETA APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS SOBRE AS REVENDAS DE ÁLCOOL ANIDRO (EAC) IMPORTADO

Alega a recorrente que:

5) Segundo a fiscalização, as supostas infrações cometidas pela empresa, que impactaram no montante dos créditos de PIS e COFINS apurados, foram as seguintes:

(...)

(iv) Teria calculado de forma indevida (a menor) **DÉBITOS** de PIS/COFINS devidos pela revenda no mercado interno de **ÁLCOOL ANIDRO (“EAC”) IMPORTADO** pela RECORRENTE, em operações onde ela figurou tanto como importadora quanto como distribuidora do referido produto (planilha “**DEMONSTRATIVO E**”).

(...)

20) Finalmente, com relação as glosas efetuadas em virtude de a RECORRENTE supostamente ter calculado a menor os débitos de PIS/COFINS decorrentes da **REVENDA INTERNA DE EAC IMPORTADO**, o acórdão recorrido manteve entendimento de que a RECORRENTE, na condição de importadora do referido EAC, deveria ter aplicado nas vendas internas as alíquotas do PIS/COFINS previstas no **art. 2, I, do Decreto nº 6.573/08**, no valor de R\$ 23,38 para o PIS e R\$ 107,52 para a COFINS por metro cúbico (m³) de EAC comercializado (totalizando R\$ 130,90/m³); e não as alíquotas que normalmente incidem nas vendas realizadas por distribuidores, previstas no **art. 2, II, do mesmo Decreto nº 6.573/08**, e que são ligeiramente inferiores (R\$ 19,81/m³ para o PIS e R\$ 91,10/m³ para a COFINS, totalizando R\$ 110,91/m³). Os valores lançados através dos presentes autos de infração decorrem, portanto, da diferença entre as alíquotas aplicáveis ao importador vis a vis as alíquotas aplicáveis ao distribuidor.

21) Destaca-se que **não** se está tratando aqui do PIS/COFINS-Importação (Lei nº 10.865/04) e sim do PIS/COFINS-Mercado Interno (Lei nº 9.718/98 e Decreto nº 6.573/08).

22) No ver da RECORRENTE tais glosas são igualmente ilegais, já que, nas operações em questão, a RECORRENTE, em que pese tenha importado o álcool, é considerada para fins legais e regulatórios como uma distribuidora, sendo que a

legislação tributária aplicável não faz qualquer menção a alíquota que deve prevalecer/ser aplicada nessas hipóteses, devendo prevalecer, portanto, a natureza da atividade da companhia, que é, por definição da ANP, uma distribuidora, tendo apenas aplicado as alíquotas de acordo com sua atividade principal.

23) O acórdão entendeu que a RECORRENTE deveria utilizar “as alíquotas previstas para o importador do produto visto que se equiparou a ele ao fazer ela própria a importação para a revenda.”.

24) Será visto que, se considerarmos que as importações realizadas pela RECORRENTE são operações de ínfima expressão financeira se comparadas com as suas operações de distribuição (basta ver as suas respectivas receitas na EFD), ou seja, a atividade principal, preponderante, e “de longe” a maior geradora de receitas tributadas da RECORRENTE é a de distribuidor de combustíveis, as alíquotas que devem incidir nas vendas internas de EAC importado são aquelas previstas para o distribuidor, e não para o importador.

(...)

250) Frise-se que a discussão do presente tópico não versa acerca de créditos de PIS/COFINS e sim de débitos. Também vale esclarecer que não se está tratando aqui do PIS/COFINS-Importação (Lei nº 10.865/04) e sim do PIS/COFINS-Mercado Interno (Lei nº 9.718/98 e Decreto nº 6.573/08).

(...)

252) Novamente, o raciocínio expresso pelo Fisco ao proceder à presente cobrança desconsidera as regulamentações próprias e específicas do setor de combustíveis, altamente regulado, como tem sido ressaltado ao longo do presente recurso. Ademais, mostra-se contraditório até mesmo em relação aos argumentos levantados no âmbito de outras infrações atribuídas à RECORRENTE nesse mesmo despacho decisório/acórdão, que partem do pressuposto de que a distribuição de combustível não se confunde com as demais atividades da cadeia.

253) Como será demonstrado a seguir, o termo importador a que se refere a legislação tributária na situação sob análise não pode corresponder a qualquer empresa que realize importação de etanol, mas apenas aquelas que se enquadrem, com base nas normas regulatórias pertinentes, como agente importador (categoria distinta, do ponto de vista regulatório, dos distribuidores). Em resumo, os conceitos de importador e distribuidor não se confundem sob a ótica regulatória, não podendo ser aplicados ao bel prazer da administração pública, tão somente visando majorar a arrecadação tributária, como ocorre no caso concreto.

254) Há distinções claras no tratamento tributário conferido aos importadores e distribuidores, fruto de extensa atividade normativa. Justamente por isso, a equiparação, para fins fiscais e tributários, das operações desses agentes **somente poderia ser feita por lei expressa**, o que não se verifica no caso concreto.

255) Veja-se as algumas das definições legislativas e normativas que denotam a distinção de tratamento entre os distribuidores e importadores:

a. Art. 5º, §9 da Lei nº 9.718/98 (incluído pela Lei 11.727/08) - expressamente autoriza que a tributação do PIS/COFINS da venda do álcool contemple cobrança com valores diversos para produtores/ importadores e distribuidores;

b. Leis nºs 12.859/13 e Decreto 7.997/13 - definem dois tratamentos tributários para a comercialização do etanol, que se diferenciam em razão da classe dos agentes económicos e não da procedência da mercadoria (isto é, se proveniente do mercado interno ou externo);

256) Em resumo, tanto as Leis nos 9.718/98 e 12.859/13 quanto os Decretos nos 6.573/08 e 7.997/13 (i) adotam conceitos específicos da legislação de regência do setor de etanol; (ii) os importadores e distribuidores estão sujeitos a tratamentos tributários distintos relativamente às contribuições ao PIS e à COFINS; e (iii) a legislação tributária não determinou a equiparação das operações de venda de etanol importado por distribuidores àquelas praticadas por importadores.

257) Isso significa que o **conceito de importador** deve ser entendido em sentido estrito, ou seja, aquele definido pela ANP como “pessoa jurídica, constituída sob as leis brasileiras, que adquire etanol combustível **exclusivamente** de procedência do mercado externo para comercialização no mercado interno” (**art. 2º, inc. VII da Resolução ANP nº 43/09**).

258) Vale dizer que a distinção do tratamento fiscal advém das disposições legislativas definidas pela **lei do petróleo** (Lei nº 9.478/97), que desde sua gênese estabeleceu diferenciação juridicamente relevante entre as atividades do distribuidor (voltada para a revenda de carburantes para varejistas e grandes consumidores) e importadores (situada ao lado dos produtores do ponto de vista da cadeia econômica) - vide art. 6º, incs. XIX e XX c/c art. 9º da Lei nº 9.478/97”.

259) As modificações legislativas posteriores à lei do petróleo reafirmaram a segregação regulatória das atividades e conceitos dos agentes importadores e distribuidores:

a. Lei 11.097/05 - modificou a Lei nº 9.478/97 para introduzir o biodiesel à matriz energética brasileira, atribuindo competências fiscalizatórias e normativas à ANP, mantendo o conceito de importação como algo distinto da distribuição - vide art. 8º, incisos XVI e XVII da Lei nº 9.478/97

b. Lei 12.490/11 - modificou a Lei nº 9.478/97, para, dentre outros aspectos, atribuir à ANP poder normativo-regulatório sobre a atividade de importação de etanol, competência que a citada agência não detinha até então - conforme se infere da exposição de motivos da MP 532/11, posteriormente convertida na Lei 12.490/11. Mais uma vez, foi mantida a distinção entre os tratamentos dos importadores e distribuidores - vide art. 6º, incisos XX, XXVIII, XXX e art. 8º, inciso XVI da Lei nº 9.478/97:

260) Por sua vez, as regulamentações da ANP nas Resoluções nº 43/09, 67/11 e 58/14 corroboram a distinção definida na lei do petróleo nas atividades de distribuição e importação de etanol. Veja-se a definição contida na Resolução ANP 43/09:

Resolução ANP 43/09

“Art. 1º Ficam estabelecidos, pela presente Resolução, os requisitos para cadastramento de fornecedor, comercialização e envio de dados de etanol combustível à ANP.”

Art. 2º Para os fins desta Resolução, adotam-se as seguintes definições: (...).

V - **distribuidor**: pessoa jurídica, constituída sob as leis brasileiras, autorizada para o exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos derivados de petróleo, etanol combustível, biodiesel, mistura óleo diesel/biodiesel especificada ou autorizada pela ANP e outros combustíveis automotivos; (...).

VII - **importador de etanol**: pessoa jurídica, constituída sob as leis brasileiras, que adquire etanol combustível exclusivamente de procedência do mercado externo para comercialização no mercado interno.”

261) Ademais da terminologia na citada resolução, a diferenciação entre as atividades em comento também se mostra evidenciada sob os seguintes aspectos:

a. título jurídico habilitante para início do exercício das atividades: o distribuidor depende da habilitação e posterior outorga de autorização da ANP, enquanto o importador deve efetuar um simples cadastro na agência reguladora (art. 2º, inc VI c/c art. 3º da Resolução ANP 43/09)

b. requisitos para desempenho regular das atividades: o distribuidor deverá se adequar aos regimes de fornecimento de etanol anidro e de estoques mínimos dessa mercadoria nos termos do que determina os arts 1º, 2º, 6º e 9º da Resolução ANP nº 67/11, não podendo, ainda, ter em seu quadro de sócios pessoa jurídica que seja transportador revendedor retalhista ou revendedor varejista. Já o importador de etanol não poderá exercer as atividades de distribuição ou revenda varejista (art. 12, inc. III, alínea "f" da Resolução ANP nº 58/14; art. 2º, inc. VI da Resolução ANP nº 43/09).

C. agentes dos quais podem comprar adquirir etanol: enquanto o distribuidor pode realizar a aquisição de fornecedores (cf. definição do art. 2º, VI da Resolução ANP: produtores de etanol, cooperativas de produtores, empresas comercializadoras, agente operador ou importadores), de outro distribuidor e diretamente do mercado externo, o importador apenas poderá adquirir a mercadoria advinda do exterior (Art. 2º, incs. VI e VII c/c art. 8º da Resolução ANP nº 43/09);

d. agentes para os quais podem vender etanol: ao passo que o distribuidor pode comercializar com outro distribuidor, revendedor varejista e consumidor final que detenha posto de abastecimento, o importador de etanol poderá comercializar

com outro fornecedor ou distribuidor. (Art. 2º, inc. XV c/c art. 29, incs. I, IV a VI e 84º da Resolução ANP nº 58/14; art. 2º, inc. VII c/c art. 6º, incs. I a III da Resolução ANP nº 43/09). Nas operações ora debatidas, em que pese a RECORRENTE realizasse a importação do etanol, é certo que ela não perde a sua figura de distribuidora, tendo em vista que e a legislação tributária aplicável, como visto, não faz qualquer menção à alíquota que deve prevalecer/ser aplicada nessas hipóteses em que o distribuidor procede com a importação do etanol.

262) Atentem-se, novamente, ao fato de 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.

263) 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.**

264) De acordo com o acórdão recorrido, a RECORRENTE, “nesta operação específica, deve usar as alíquotas previstas para o importador do produto visto que se equiparou a ele ao fazer ela própria a importação para a revenda.”

265) Com a devida vênia, **qual o dispositivo legal que veda uma distribuidora de combustíveis (RECORRENTE) aplicar as alíquotas incidentes aos distribuidores de combustíveis, quando o produto em questão é importado?** Isso NÃO está em qualquer legislação.

266) Tendo em vista que a relação fisco-contribuinte (RECORRENTE x RECEITA FEDERAL) é de natureza de direito público e, portanto, pautada pelo princípio da estrita legalidade (diferentemente de uma relação de direito privado, onde prevalece a regra da autonomia da vontade), não é difícil concluir que, a fiscalização e tampouco a DRJ não poderiam impor uma conduta à RECORRENTE sem clara, incontestável e expressa previsão legal para tanto.

268) O que se verifica no presente caso é que a legislação em questão é no mínimo silente a respeito da hipótese ora em discussão, aonde, em um primeiro momento, 2 (duas) regras tributárias prescritivas podem incidir sobre a mesma pessoa (RECORRENTE), já que esta preenche a hipótese de incidência de ambas as normas sem que haja na mesma qualquer regra para superar tal impasse.

269) A título de exemplo, poderia a legislação ter previsto que “na hipótese em que o importador também figure como distribuidor (ou vice-versa) a alíquota aplicável será esta e não aquela” etc., porém não é essa a realidade normativa em questão. A situação concreta dos autos é de fato ambígua e a legislação não positivou qualquer regra para solução desta ambiguidade.

270) Ademais disso e das regulamentações legais e normativas já destacadas, se considerarmos também que as importações realizadas pela RECORRENTE são

operações de ínfima expressão financeira se comparadas com as suas operações de distribuição (basta ver as suas respectivas receitas na EFD), ou seja, **a atividade principal, preponderante, e, “de longe” a maior geradora de receitas tributadas da RECORRENTE é a de distribuidor de combustíveis**, sem sombra de dúvidas que as alíquotas que devem incidir nas revendas internas de EAC importado são aquelas previstas para o distribuidor, e não para o importador.

272) Portanto, o que efetivamente se verifica é que, **sob qualquer aspecto, a conduta da RECORRENTE, ao tributar suas revendas internas de EAC importado, NÃO AGIU DE FORMA CONTRÁRIA À LEGISLAÇÃO**, já que, insiste-se, a RECORRENTE enquanto distribuidora de combustíveis, se encaixa integralmente na previsão do art. 2, II, do Decreto nº 6.573/08, que, como visto, trata das alíquotas aplicáveis ao distribuidor.

273) Importante destacar, por fim, conforme disposto nos artigos. 109 e 110 do CTN, a legislação tributária poderia ter estabelecido, de forma expressa, que as distribuidoras de combustíveis que importassem etanol estariam, nessa situação, enquadradas no mesmo regime jurídico aplicável exclusivamente as importadoras, afastando-se, em parte, a definição da ANP para o que é uma importadora e o que é uma distribuidora. No entanto, tal distinção não foi feita pela lei, não cabendo ao intérprete fazê-lo, sob pena de desvirtuação dos conceitos jurídicos.

274) Pelo acima exposto, conclui-se que a RECORRENTE, ao se enquadrar como distribuidora, não agiu de forma infracional ao aplicar as alíquotas previstas para o distribuidor e, portanto, não há que se falar em lançamento complementar e/ou em penalização, devendo ser reformado o acórdão recorrido.

Consta do acórdão recorrido:

A autoridade fiscal alterou as alíquotas de apropriação de crédito do PIS/Pasep e da Cofins de etanol anidro importado destinado a revenda, pois considerou que nessas operações a empresa atuou como importadora e não como distribuidora.

A manifestante contesta essa mudança e alega:

232) O último item do despacho decisório tem por objeto o lançamento de débitos⁵⁵ de PIS/COFINS em virtude de a REQUERENTE ter supostamente aplicado de forma incorreta as alíquotas incidentes nas revendas internas de EAC importado pela própria REQUERENTE.

(...)

234) Pois bem, acerca desse ponto, o despacho decisório entende que a REQUERENTE, na condição de importadora do referido EAC, deveria ter aplicado nas revendas internas as alíquotas do PIS/COFINS previstas no art. 2, I, do Decreto nº 6.573/08, no valor de R\$ 23,38/m³ para o PIS e R\$ 107,52/m³ para a COFINS (totalizando R\$ 130,90/m³); e não as alíquotas que normalmente incidem nas revendas realizadas por distribuidores, previstas no art. 2, II, do mesmo Decreto

nº 6.573/08, e que são ligeiramente inferiores (R\$ 19,81/m3 para o PIS e R\$ 91,10/m3 para a COFINS, totalizando R\$ 110,91/m3) 56. Os débitos ora em cobrança decorrem, portanto, da diferença entre as alíquotas aplicáveis ao importador vis a vis as alíquotas aplicáveis ao distribuidor.

Entendo que a empresa, nesta operação específica, deve usar as alíquotas previstas para o importador do produto visto que se equiparou a ele ao fazer ela própria a importação para a revenda.

Esta circunstância poderia ser aplicada em seu favor se, por exemplo, ela importasse diretamente álcool hidratado (EHC) para revenda. Nesse caso ela poderia se apropriar dos créditos da aquisição nos termos do § 13 do art. 5º da Lei nº 9.718/98.

Aplica-se o resultado do Acórdão 3202-003.166 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (processo 16682.720043/2024-07) do qual transcreve-se excerto:

(...)

(iv.2) débito na revenda de etanol anidro granel importado

A autoridade fiscal alterou as alíquotas de apropriação de crédito do PIS/Pasep e da Cofins de etanol anidro importado destinado a revenda, pois considerou que nessas operações a empresa atuou como importadora e não como distribuidora. A recorrente não nega que, de fato, assim atuou.

Ratificando o julgador de piso, entendo que a recorrente ao importar deve se submeter as alíquotas previstas para o importador do produto dado que ao assim proceder equiparou-se a ele ao fazer ela própria a importação para a revenda do etanol anidro.

Neste tópico não há reforma a fazer.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por rejeitar a preliminar de sobrestamento e o pedido de diligência e, no mérito, em aplicar a decisão proferida no Acórdão nº 3202-003.166 ao presente julgamento, negando provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

ACÓRDÃO 3301-015.296 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.720981/2019-31

DOCUMENTO VALIDADO