



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721533/2021-70
ACÓRDÃO	3101-003.945 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIZEN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017

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

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

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

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

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a correspondente multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes à armazenagem de produtos e insumos, aos fretes para aquisição de mercadorias e insumos; aos de fretes internos ou fretes intercompany,

com o fito de possibilitar a transferência de combustíveis, insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos próprios e aos fretes em operações de venda, listados no Demonstrativo “A” do Termo de Verificação Fiscal; dos serviços listados no Demonstrativo “B” do Termo de Verificação Fiscal; dos créditos de biodiesel listados no Demonstrativo “C” do Termo de Verificação Fiscal e considerar indevida a apuração realizada pela Fiscalização sobre as alíquotas aplicadas à aquisição de etanol anidro importado conforme Demonstrativo “E” do Termo de Verificação Fiscal. Vencidas Conselheira Laura Baptista Borges e Conselheira Luciana Ferreira Braga que revertiam, também, as glosas sobre as aquisições de álcool hidratado comum listadas no Demonstrativo “D” do Termo de verificação Fiscal. A Conselheira Laura Baptista Borges manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Francisca Elizabeth Barreto (substituto [a] integral), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 106-025.786**, proferido pela 17ª Turma da DRJ06 na sessão de 21 de setembro de 2022, que julgou improcedente a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido.

Versa o presente processo sobre **auto de infração** lavrado para exigência de COFINS e de PIS/Pasep, acrescidos de juros e multa (75%), em virtude das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.894/1.924.

Por bem resumir as **conclusões da autuação fiscal**, transcrevo trecho do Recurso Voluntário da Recorrente, a saber:

- i) *Utilizado créditos indevidos oriundos de despesas incorridas com a contratação de inúmeros serviços, a exemplo de (A) FRETES para viabilizar transferência de combustíveis, biocombustíveis e lubrificantes entre suas bases de armazenamento (diga-se, transporte de produtos acabados, em elaboração e insumos entre estabelecimentos da própria*

RECORRENTE, também chamado de “FRETE INTERNO” e/ou “FRETE INTERCOMPANY”); (B) **serviços de análise laboratorial, serviços de manutenção de equipamentos, serviços de bombeamento, serviços de usinagem, dentre centenas de outros**, todos elencados nas planilhas denominadas “DEMONSTRATIVO A” (fretes) e “DEMONSTRATIVO B” (demais serviços) acostadas às fls. 1.886 e 1.887, respectivamente. 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);

ii) Utilizados 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 (art. 3, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03);

iii) Apurado e utilizado de forma indevida créditos oriundos da **aquisição de ÁLCOOL HIDRATADO (“EHC”)**, combustível que, a partir de agosto/2017, voltou a ser regular e plurifasicamente tributado pelo PIS/COFINS tanto nas aquisições das Usinas produtoras quanto nas posteriores vendas realizadas pela RECORRENTE (distribuidora de combustíveis), e, portanto, possível o desconto de créditos, em virtude da regra geral da não cumulatividade destas contribuições, prevista no art. 195, §12º da Constituição Federal (“CF/88”); e

iv) **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 a mesma figurou tanto como importadora quanto como distribuidora do referido produto.

Consta, às folhas 2.363 a 2.375, **Acórdão recorrido** com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017

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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017

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.

Irresignada, a Recorrente propõe Recurso Voluntário de folhas 2.394 e ss, no qual alega, em síntese, os seguintes pontos:

- i) OS ASPECTOS LEGAIS/REGULATÓRIOS DA ATIVIDADE-FIM DA RECORRENTE – A FIGURA DA DISTRIBUIDORA NA INDÚSTRIA DE COMBUSTÍVEIS E BIOCUMBUSTÍVEIS – ATIVIDADE HÍBRIDA – PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO*
- ii) IRRELEVÂNCIA DAS DESPESAS INCORREREM APÓS ETAPA PRODUTIVA PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO COMO INSUMOS – AUTORIZAÇÃO EXPRESSA NA PARTE FINAL DO ART. 3, II, DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03;*
- iii) RELEVÂNCIA DO FRETE E DA ARMAZENAGEM PARA O SISTEMA NACIONAL DE ABASTECIMENTO DE COMBUSTÍVEIS E O SEU PAPEL CHAVE NO SETOR DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS;*
- iv) A OBRIGATORIEDADE DE MANUTENÇÃO DE ESTOQUES MÍNIMOS NAS BASES DE ARMAZENAMENTO DAS DISTRIBUIDORAS – FRETE E ARMAZENAGEM SÃO DESPESAS QUE DECORREM DE IMPOSIÇÃO LEGAL;*
- v) FRETES E ARMAZENAGEM SÃO DESPESAS INERENTES À ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E TEM CARÁTER OBRIGATÓRIO POIS TAMBÉM DECORREM DE IMPOSIÇÃO LEGAL;*
- vi) FASE PRODUTIVA DA RECORRENTE SE ESTENDE ATÉ A ENTREGA DO PRODUTO AO SEU CLIENTE – PARTICULARIDADE DA COMPOSIÇÃO QUÍMICA DOS COMBUSTÍVEIS ALTERA A DINÂMICA COMERCIAL/LOGÍSTICA/PRODUTIVA DOS MESMOS;*
- vii) FRETES INTERNOS COMO ETAPA DA “OPERAÇÃO DE VENDA” – CRÉDITO EXPRESSAMENTE AUTORIZADO NO ART. 3, IX, E ART. 15, II, DA LEI Nº 10.833/03;*
- viii) CRÉDITOS SOBRE O BIODIESEL E SOBRE O EAC – INSUMOS INDISPENSÁVEIS (SINE QUA NON) PARA PRODUÇÃO DO ÓLEO DIESEL “B”;*
- ix) DEMAIS DESPESAS (INSUMOS) GLOSADOS;*
- x) PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS – FRETES, ARMAZENAGEM, BIODIESEL E DEMAIS SERVIÇOS;*
- xi) BENS NACIONAIS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – COMPRAS E VENDAS DE ÁLCOOL HIDRATADO (EHC) DEVIDAMENTE TRIBUTADAS PELO PIS/COFINS, RESPEITO À NÃO CUMULATIVIDADE;*
- xii) ÁLCOOL ANIDRO (EAC) IMPORTADO PARA REVENDA INTERNA – CORRETA APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS INCIDENTES SOBRE AS REVENDAS REALIZADAS PELA RECORRENTE NO MERCADO INTERNO ENQUANTO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS;*
- xiii) IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Renan Gomes Rego**, Relator

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

Do mérito

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

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

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

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

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

Resolução ANP nº 40/13:

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

Resolução ANP nº 30/16:

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

Portanto, argumenta que sua atividade empresarial possui natureza híbrida/complexa, pois não se resume ao mero armazenamento e distribuição de produtos

prontos para o consumo (como ocorre com os atacadistas em geral), mas também engloba a produção de combustíveis até então inexistentes (**gasolina tipo C e óleo diesel tipo B**), fruto da combinação de combustíveis fósseis com biocombustíveis.

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

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

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

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

Acórdão nº 9303-010.327, de 17/06/20:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo “A” para a obtenção da Tipo “C”, na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

Acórdão nº 3401-008.704, de 28/01/21:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo "A" para a obtenção da Tipo "C", na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

Acórdão nº 3402-007.717, de 22/09/20:

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

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

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

O álcool anidro, adicionado pelos distribuidores à Gasolina Tipo "A" para a obtenção da Tipo "C", na proporção estabelecida pela ANP, não é considerado insumo pela legislação PIS/Cofins, caracterizada a simples revenda pelo inciso II do artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, que determinava que seria igual a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta auferida, até o advento da Lei nº 11.727/2008, quando passou a ser possível o creditamento.

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

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

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

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

Considero importante transcrever trechos do meu voto:

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

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

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

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

A Resolução ANP nº 36, de 6 de dezembro de 2005, publicada no Diário Oficial da União de 7 de dezembro de 2005, definia o Álcool Etílico Anidro Combustível (álcool anidro) como álcool destinado aos distribuidores para mistura com gasolina A para formulação da

gasolina do tipo C, e determinava que a realização das adições de álcool anidro à gasolina do tipo A fosse realizada por distribuidor autorizado pela ANP.

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

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

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

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

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

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não

aconicionados em embalagem de apresentação mencionadas nos incisos I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

Art. 5º Não se considera industrialização:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da glosa de creditamento sobre frete interno.

Segundo a autoridade fiscal, a Recorrente desconta créditos em relação a frete pela transferência de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias na apuração das contribuições, o chamado *frete interno*. Todavia, seu entendimento é de que a legislação é clara ao assegurar o creditamento sobre as despesas com frete apenas nas operações de venda dos produtos, quando o ônus for suportado pelo vendedor (*inciso IX*). Os valores glosados a título de frete interno estão consignados no **Demonstrativo A**, nos termos da Termo de Verificação Fiscal de e-folhas 1.894 a 1.925.

A Recorrente insurge-se demonstrando didaticamente toda a cadeia logística de transporte e armazenagem dos produtos, seja insumo ou produto acabado destinado à venda, desde a aquisição nas refinarias, passando pelos estabelecimentos produtores até as bases secundárias de distribuição (folhas 2427 a 2432). Cito alguns trechos:

o fluxo logístico de distribuição de combustíveis tem início nas refinarias e nas usinas, aonde os produtos derivados de petróleo são transferidos para as distribuidoras (diga-se, RECORRENTE) exclusivamente através de dutos ou por cabotagem, e são armazenados em instalações chamadas de "BASES PRIMÁRIAS", assim denominadas por receberem derivados de petróleo diretamente das refinarias. Em paralelo, os biocombustíveis são recebidos pela RECORRENTE majoritariamente através de transporte rodoviário e, em menor escala, ferroviário e hidroviário. Que 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 UNICAMENTE por ferrovia, hidrovia ou rodovia.

Explica que houve glosas de gastos com **(i)** armazenagem de produtos e insumos; **(ii)** de fretes para aquisição de mercadorias e insumos; **(iii)** de fretes internos ou *intercompany* e **(iv)** de fretes em operações de venda.

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

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

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

Quanto aos gastos com **(i)** armazenagem de produtos e insumos, a Recorrente explica que a ANP determina a manutenção de estoques mínimos nas bases de armazenamento das distribuidoras. Sendo assim, defende que o frete é uma despesa que necessariamente incorre para que suas bases de armazenagem distantes dos polos produtores possam ser estocadas com os produtos comercializados.

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

Lei nº 9.478/97:

“Art. 8. A ANP terá como finalidade promover a regulação, a contratação e a FISCALIZAÇÃO das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis, cabendo-lhe:

(...)

Parágrafo único. No exercício das atribuições de que trata este artigo, com ênfase na garantia do abastecimento nacional de combustíveis, desde que em bases econômicas sustentáveis, a ANP poderá exigir dos agentes regulados, conforme disposto em regulamento:

I - a manutenção de estoques mínimos de combustíveis e de biocombustíveis, em instalação própria ou de terceiro.

Resolução ANP nº 45/13:49

“Art. 4º Os distribuidores de combustíveis, individualizados, devem assegurar estoques SEMANAIS médios (EsmD) de GASOLINA “A”, de ÓLEO DIESEL “A” S10 e de ÓLEO DIESEL “A” S500, iguais ou superiores ao estoque mínimo requerido (EmínimoD).

(...)

EmínimoD: estoque mínimo requerido, em m³ (metro cúbico), a ser mantido pelo distribuidor por tipo de produto e por local de manutenção de estoques;

(...)

Art. 11. O não atendimento às disposições desta Resolução sujeita o infrator às penalidades previstas na Lei nº 9.847, de 26 de outubro de 1999, e no Decreto nº 2.953, de 28 de janeiro de 1999, sem prejuízo das demais sanções cabíveis.”.

Nos autos, como dito, consta todo o processo descritivo do transporte e do armazenamento dos produtos.

Considerando que pelos critérios de essencialidade e relevância no conceito de insumo, resta evidente que a manutenção dos estoques mínimos no presente caso (por imposição legal) transforma o frete e a armazenagem em despesas passíveis de creditamento, o que também possibilita o creditamento dos **(i)** gastos com armazenamento.

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

Da glosa de creditamento de serviços como insumos

Consta que diversas despesas foram glosadas em virtude de ausência de etapa produtiva nas atividades da Recorrente.

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

- | | |
|---|--|
| <input checked="" type="checkbox"/> ADICIONAL DE DESLOCAMENTO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO DE RECUPERACAO DE MOTORES |
| <input checked="" type="checkbox"/> ADVISORY AND CONSULTING | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO DE RECUPERACAO ESCADA |
| <input checked="" type="checkbox"/> AFERICAO MEDIDORES VOLUMETRICOS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO DE REFORMA DE TANQUE |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE DE AGUA E SOLO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO DE REFORMA EM BOMBA |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE DE EFLUENTES | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO DE TESTE HIDROSTATICO MANGUEIRA |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE DE PRODUTO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO DE TORNEARIA |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE FISICO QUIMICA USUAL | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO DE USINAGEM |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE LABORATORIAL - DIESEL | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO ENGENHARIA AMBIENTAL |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE LABORATORIAL - ETANOL | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO FORNECIMENTO MAO DE OBRA |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE LABORATORIAL - GASOLINA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO FORRAGEM BANCO |
| <input checked="" type="checkbox"/> ANALISE LABORATORIAL - QAV | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO HIDROJATLAVAGEM |
| <input checked="" type="checkbox"/> ASSESSORIA E CONSULTORIA TECNICA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO INSPECAO COMPRESSOR |
| <input checked="" type="checkbox"/> CARGA EXTINTOR PO QUIMICO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO INSPECAO PREVIA |
| <input checked="" type="checkbox"/> COLETA E DESCARTE DE RESIDUOS SOLIDOS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO INSPECAO TUBULACAO NR13 |
| <input checked="" type="checkbox"/> COMISSAO E TAXAS DE SERVICO AVIACAO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB AGUA A BTEX USEPA 8260GCMS |
| <input checked="" type="checkbox"/> CONFECCAO MANUTENCAO DE ESCADA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB AGUA C PAHS |
| <input checked="" type="checkbox"/> CONSULTORIA EM TREINAMENTO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB AGUA C TPH TOTAL |
| <input checked="" type="checkbox"/> COPROCESSAMENTO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB AGUA TPH FINGERPRINT NORM C |
| <input checked="" type="checkbox"/> CSAO LIMPEZA TRANSP HIDROJAT 700KM | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB ANALISE AGUA A VOCS |
| <input checked="" type="checkbox"/> CUICA TRISTOP 2430 | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB COND ELET SMEWW21ST20052510B |
| <input checked="" type="checkbox"/> DESPESAS OPERACIONAIS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB SOLO TPH FINGERPRINT NORM C |
| <input checked="" type="checkbox"/> DESTINACAO FINAL DE RESIDUOS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB SOLO C TPH TOTAL |
| <input checked="" type="checkbox"/> DIAFRAGMA 4 VITON | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LAB SOLO TPH FINGERPRINT NORM C |
| <input checked="" type="checkbox"/> DIAFRAGMA CUICA 30 CANEL | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LIMP CAIXA SEPARADORA |
| <input checked="" type="checkbox"/> EMISSAO DOS CERTIFICADOS DE CALIBRACAO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO LIMPEZA RADIADOR |
| <input checked="" type="checkbox"/> HH MOTORISTA CAMINHAO VACUO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MAN OPERACAO CALDEIRA |
| <input checked="" type="checkbox"/> HORA AJUDANTE | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANU CORRETPREV EMPILHADEIRA |
| <input checked="" type="checkbox"/> HORA TECNICA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANU CUICA 24X30 |
| <input checked="" type="checkbox"/> INSPECAO E MANUTENCAO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANU ESCADA PANTOGRAF |
| <input checked="" type="checkbox"/> INSTALACAO DE EQUIPAMENTOS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANU LIMPEZAPINTURA |
| <input checked="" type="checkbox"/> INSTALACAO DE FILTROS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUCALIB ETILOMETRO |
| <input checked="" type="checkbox"/> INSTALACAO DE MEDIDORES | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUREP MOTOR BBA |
| <input checked="" type="checkbox"/> INSTALACAO DE TANQUE | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUREVIS TRAVA QUEDA |
| <input checked="" type="checkbox"/> INSTALACAO ELETRICA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUT BOMBA INJETORA |
| <input checked="" type="checkbox"/> INSTALACAO SIST PROTECAO CATODICA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUT COMPRESSOR AR |
| <input checked="" type="checkbox"/> LABORATORIO MOVEI | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUT CONDUTIVIMETRO |
| <input checked="" type="checkbox"/> LABS BIOAGRI DISTRIBUICAO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUT GENER OPER CALDEIRA |
| <input checked="" type="checkbox"/> LIMPEZA CONSERVACAO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUT MAQUINA/EQUIP |
| <input checked="" type="checkbox"/> LIMPEZA E REPARO DE TANQUE | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUT MAQUINA/EQUIP |
| <input checked="" type="checkbox"/> MAINTENANCE SERVICE | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO ALTERNADOR |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUT BOMBA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO BOMBAS |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUT CORRET TELEMED ENRAF FAIXA 1ENG | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO CILINDRO HIDRAULICO |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO CORRETIVA EQUIPAMENTO |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO INSPECAO SISTEMA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO DE PAA |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO INSPECCAO BASE OPERACIONAIS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO ELETRICA |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO REFORMA DE EQUIPAMENTOS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO FROTA ABASTECEDOR |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO / REFORMA DE EQUIPAMENTOS | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO GERADOR |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO ABRIGO TAMBOR | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO INSTALACOES POOL |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO AUTOMACAO SISTEMA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO MALHA ATERR |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO CORRETIVA VRU | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO MECANICA |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO ELETRICA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO MEDIDOR VAZAO |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO EQUIPAMENTO COMBATE | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO MEDIDORES |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO MEDIDORES VOLUMETRICOS BPA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO SIST ALARM |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO PREVENTIVA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO SISTEMA FREIO |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO PREVENTIVA VRU | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO TAMPA PIT HIDRANTE |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO SERVIDOR HIDRANTECARRO ABAST | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO TERMOMETRO |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO UNIDADES DE COMPRESSAO GNV | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO TUBULACAO |
| <input checked="" type="checkbox"/> MANUTENCAO VRU | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTENCAO VALVULA |
| <input checked="" type="checkbox"/> MAO DE OBRA TEMPORARIA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MANUTREPARO VEICULOS |
| <input checked="" type="checkbox"/> MOLA TRAVA | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MECANICO CALIBRACAO |
| | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO MONTAGEM EQUIPAMENTO |
| | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO PASSAGEM CABO |
| | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO PERICIASLAUDOANALISE |
| | <input checked="" type="checkbox"/> SERVICO PINTURAJATEAMENTO |

Defende que a caracterização de uma despesa como insumo deve ser aferida caso a caso, não poderia a autoridade fiscal 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*.

Nesse sentido, razão socorre à Recorrente. Não houve a análise pela autoridade fiscal do contexto particular em que tais despesas não estariam inseridas na atividade da Recorrente. Como se trata de auto de infração para a exigência das contribuições, era competência do Fisco provar por todos os meios aquilo que alega.

Destaco que o motivo das glosas dos bens e serviços foi pelo entendimento de que a Recorrente não exerce a atividade de produção e, portanto, qualquer gasto com os combustíveis, por mais essenciais que sejam, não permitem o creditamento. Vale dizer, a glosa ocorreu única e exclusivamente em virtude da adoção da superada premissa de que a Recorrente não exerce atividade produtiva na consecução do seu objeto social.

Diante do exposto, revento as glosas de créditos de serviços listados no **Demonstrativo B.**

Dos créditos sobre Biodiesel

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

Lei nº 13.033/2014:

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

(...)

Art. 1-B Após a realização, em até trinta e seis meses contados da promulgação desta Lei, de testes e ensaios em motores que validem a utilização da mistura, é autorizada a adição de até 15% (quinze por cento), em volume, de biodiesel ao ÓLEO DIESEL vendido ao consumidor final, em qualquer parte do território nacional, observado o disposto no inciso XI do art. 2º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.”

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

Resolução ANP nº 30/16:

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

(...)

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

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

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

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

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

Das glosas de créditos sobre etanol hidratado

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

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

Confira-se a atual redação:

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

Ainda explica que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além disso, o § 13-A do art. 5º da Lei nº 9.718/1998 é literal em permitir creditamento, por parte do distribuidor, somente de álcool anidro para adição à gasolina, e não do álcool hidratado comum para revenda.

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

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

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

Das glosas de créditos sobre etanol anidro importado

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

A Fiscalização concorda com o direito ao creditamento na aquisição do produto importado, mas questiona o débito na sua revenda no mercado interno. Assim explica, *in verbis*:

Embora não se note, à primeira vista, reparos a fazer na fundamentação legal que ampara o creditamento na aquisição do produto importado, não se pode dizer o mesmo quanto ao débito na sua revenda no mercado interno. Como sabido, em substituição às alíquotas ad valorem, o art. 5º da Lei 9.718/1998 admite a opção por alíquotas específicas:

§ 4o O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

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

*II – R\$ **58,45** (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ **268,80** (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) **por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor**.*

(...)

Afinal, quais são as alíquotas corretas para a determinação do débito na revenda de etanol anidro importado, aquelas na condição de importador (art. 2º, I, Decreto 6.573/2008) ou de distribuidor (art. 2º, II, Decreto 6.573/2008)?

Naturalmente, as de importador. Só caberia aplicar as alíquotas como distribuidor se a aquisição do álcool ocorresse no mercado interno. No caso, a própria RAÍZEN atuou como importador, razão por que deve figurar na revenda com igual status.

Embora se possa cogitar que todo importador ou produtor, de certa forma, quando vende, “distribui” o produto, há que se considerar que o legislador se refere a “distribuidor” em sentido estrito, ou seja, aquele que revende produtos adquiridos em território nacional. Pensar ao contrário implicaria retirar a eficácia do débito das

contribuições a cargo do importador, ainda que seja autorizado a distribuir combustíveis, o que não se pode presumir. Haveria, por conseguinte, a supressão de um elo da cadeia de comercialização, quando se sabe que a opção legal na tributação do álcool é bifásica, repartindo-se o ônus fiscal entre o importador/ produtor e o distribuidor.

O Demonstrativo E relaciona as diferenças apuradas.

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

Decreto nº 6.573/08:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da exigência de juros sobre a multa

Segundo a Recorrente, somente os débitos decorrentes de tributos e contribuições é que estão sujeitos à incidência de juros de mora. E como a multa não possui natureza de tributo, nos termos do art. 3 do CTN, neste regime, ainda em vigor, não cabe a incidência de juros sobre ela.

Sobre o tema, invoco o artigo 161 do Código Tributário Nacional:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual fôr o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

O art. 161 autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra a expressão *crédito* a que se refere o caput desse artigo.

Assim, incidem juros sobre o valor da multa de ofício proporcional ao imposto exigido, a partir do vencimento.

Da Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para: **(i)** reverter as glosas referentes à armazenagem de produtos e insumos, aos fretes para aquisição de mercadorias e insumos; aos de fretes internos ou fretes intercompany, com o fito de possibilitar a transferência de combustíveis, insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos próprios e aos fretes em operações de venda, listados no Demonstrativo “A” do Termo de Verificação Fiscal; **(ii)** reverter as glosas de serviços listados no Demonstrativo “B” do Termo de Verificação Fiscal; **(iii)** reverter as glosas de créditos de biodiesel listados no Demonstrativo “C” do Termo de Verificação Fiscal e **(iv)** considerar indevida a apuração realizada pela Fiscalização sobre as alíquotas aplicadas à aquisição de etanol anidro importado conforme Demonstrativo “E” do Termo de Verificação Fiscal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira **Laura Baptista Borges**.

Com devido respeito e admiração ao i. Relator Conselheiro Renan Gomes Rego, faço a declaração de voto para formalizar minha divergência em relação ao seu posicionamento sobre as glosas das **aquisições de etanol hidratado** comum listadas no Demonstrativo “D” do Termo de Verificação Fiscal.

Como bem pontua em seu Recurso Voluntário, no que tange o etanol hidratado, tem-se que a Recorrente adquire/importa o produto para revenda, ou seja, atua como mera distribuidora com relação a esse item.

Verifico, também nesse caso, que à época dos fatos geradores das operações, em 2017, já havia sido restabelecido o **regime bifásico** de tributação do etanol hidratado, ou seja, nessas operações, os distribuidores também pagam PIS e COFINS.

Então, para melhor compreensão do tema, é preciso observar a evolução legislativa no que se refere à tributação do etanol hidratado, pelo PIS e pela COFINS, distintos em três momentos:

- **PRIMEIRO MOMENTO:** Lei n.º 11.727/2008 e Decreto n.º 6.573/2008 - Regime bifásico com direito a crédito em ambas as fases para importadores/produtores e distribuidores;
- **SEGUNDO MOMENTO:** Lei n.º 12.859/2013 e Decreto n.º 7.997/2013 - Regime monofásico com direito a crédito para importadores e produtores; e
- **TERCEIRO MOMENTO:** Decretos n.ºs 9.101/2017 e 9.112/2017 - Regime bifásico com a reoneração dos distribuidores e direito de crédito para importadores e produtores.

Quanto ao **PRIMEIRO MOMENTO**, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.727/2008, no artigo 5º da Lei n.º 9.718/1998, as operações envolvendo etanol realizadas por importadores, produtores e distribuidores estavam sujeitas à incidência de PIS e COFINS. Para produtores e importadores, as alíquotas aplicáveis foram estabelecidas em 1,5% (PIS) e 6,9% (COFINS), enquanto para os distribuidores as de 3,75% (PIS) e 17,25% (COFINS), conforme abaixo se confere:

“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).

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

Como as demais operações de revenda estavam com a alíquota reduzida a zero, conforme se verifica no inciso II, §1º, do artigo acima transcrito, a incidência de PIS e COFINS ficou concentrada nos produtores, importadores e distribuidores dentro da cadeia econômica do etanol, o que resultou na implementação de uma **sistemática bifásica**, com a tributação acontecendo nos dois primeiros elos da cadeia: importação/produção e distribuição.

Ainda, paralelamente, uma vez que produtores/importadores e distribuidores passaram a recolher PIS/COFINS sobre suas operações, o §13 do artigo 5º da Lei n.º 9.718/1998 também foi alterado para prever o direito de tais agentes à apropriação de créditos, em respeito à não cumulatividade. Confira-se:

“Art. 5º (...)

*§ 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**.” (meus grifos)*

A Lei n.º 11.727/2008 criou também um regime especial de apuração para o PIS e a COFINS sobre combustíveis, inaugurando, ainda a possibilidade de opção pela tributação com alíquotas específicas por unidade de medida (*ad rem*), ficando o Poder Executivo autorizado a reduzir e restabelecer tais alíquotas fixas por decreto. Veja-se:

“Art. 5º. (...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)” (meus grifos)

Ato contínuo, foi publicado o Decreto n.º 6.573/2008, que fixou alíquotas *ad rem* para o PIS e para a COFINS, conforme abaixo:

“Art. 1º O coeficiente de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que trata o § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, aplicável às alíquotas específicas de que trata o § 4º do mesmo artigo, fica fixado em 0,6333 para produtor, importador ou distribuidor.”

Assim, para esse primeiro momento, a sistemática de tributação de PIS e COFINS sobre operações com etanol concentrava a incidência nos dois elos iniciais da cadeia econômica (importadores/produtores e distribuidores), mas tinha previsão expressa de crédito sobre as aquisições, em um **regime bifásico não cumulativo**.

No **SEGUNDO MOMENTO**, em 07/05/2013, foi publicado o Decreto n.º 7.997, que reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre as operações praticadas por distribuidores, conforme abaixo:

“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

II - zero real e zero real no caso de venda realizada por distribuidor.” (meus grifos)

Assim, a tributação do PIS e da COFINS ficou concentrada apenas nos produtores/importadores, por força da alíquota zero atribuída aos distribuidores. Como consequência, no mesmo dia 07/05/2013, foi publicada a Medida Provisória n.º 613/2013,

posteriormente convertida na Lei n.º 12.859/2013, alterando a redação do artigo 5º, §13, da Lei n.º 9.718/1998, com a seguinte nova redação:

“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.” (meus grifos)

Desta forma, ao menos de maneira explícita, a partir dessa alteração, a Lei não mais autoriza a possibilidade de o distribuidor descontar créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição de etanol hidratado, o que aconteceu por decorrência lógica da atribuição de alíquota zero na venda do mesmo produto atribuída via Decreto.

Destaca-se, assim, que a desoneração dos distribuidores fora estabelecida por meio de Decreto, um ato infralegal, e, por outro lado, a retirada da autorização do crédito se deu por meio de alteração de Lei.

Apesar desta incoerência legislativa, **o regime de incidência das contribuições sociais se tornou monofásico**, com a tributação concentrada nos produtores/importadores e desoneração dos distribuidores, inexistindo, portanto, violação à não cumulatividade.

Já no **TERCEIRO MOMENTO**, hoje vigente, tem-se a mudança na política adotada pelo Poder Executivo que, a partir de 2017, reestabeleceram as alíquotas para o PIS e para a COFINS, por meio dos Decretos n.ºs 9.101/2017 e 9.112/2017, o que teve como consequência que as vendas realizadas pelos distribuidores voltaram a estar sujeitas à incidência das referidas contribuições.

Restabelecido, portanto, **o regime bifásico** nas operações envolvendo o etanol hidratado. Por outro lado, com a nova redação do artigo 5º, §13, da Lei n.º 9.718/1998, o direito à tomada de crédito por parte dos distribuidores acabou por ficar indefinido.

No meu convencimento, considerando que os fatos geradores da autuação fiscal abarcam o ano-calendário de 2017, período em que estava vigente novamente o regime bifásico para os distribuidores, percebo que a não autorização do crédito para as contribuições violaria o princípio da não cumulatividade, pelo que entendo que assiste razão a Recorrente.

Havendo incidência bifásica na operação de venda do etanol hidratado, o direito dos distribuidores aos créditos de PIS e COFINS deve ser reconhecido com base na regra geral estabelecida por meio do artigo 3º, I, das Leis n.ºs 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003, conforme abaixo se destaca:

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

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;” (meus grifos)

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

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

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

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

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

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

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges