



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.902383/2022-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.399 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RAIZEN S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2019

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

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso para reverter as glosas sobre os créditos na aquisição de álcool anidro e sobre os créditos dos fretes internos na transferência de combustíveis.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de o PER nº 16472.33721.310120.1.1.19-9126, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à COFINS Não-Cumulativa - Ressarcimento/Compensação do 4º TRIMESTRE 2019.

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

PER/DCOMP	PROCESSO	TRIM/TRIB	CRÉDITO PLEITEADO
34603.97908.30091911190176	16682.902379/2022-16	2T/COFINS	127.072.084,15
04159.71328.30091911189688	16682.902378/2022-71	2T/PIS	27.588.018,63
19677.48928.15012011197508	16682.902380/2022-41	3T/COFINS	102.961.199,47
36274.58343.15012011189980	16682.902381/2022-95	3T/PIS	22.353.418,30
16472.33721.31012011199126	16682.902383/2022-84	4T/COFINS	191.982.738,95
2311.407181.31012011180519	16682.902382/2022-30	4T/PIS	41.680.467,06

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 106-048.523, 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, pugnano pela homologação integral do crédito vindicado.

## 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.

llegalidade 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”.

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 por 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.”

É de conhecimento deste Colegiado, que 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:

Código da Conta	Descrição da Conta
2006303	Frete Coleta de Materias-Primas - Nao-Combustiveis
2006301	Frete de Compras
7240102	Frete de Entrega Nao-Combustiveis
7240214	Frete Transf. de Produto Acabado- Nao-Combustiveis
7240204	Frete Transferencia de Produto Acabado - Maritimo
7240203	Frete Transferencia de Produto Acabado Dutoviario
7240207	Frete Transferencia de Produto Acabado-Ferrovuario
7240201	Frete Transferencia de Produto Acabado-Rodoviario
72400100	Fretes - Produtos e Materiais
72400120	Fretes Entrega - Ferrovuario/Fluvial
72400110	Fretes Entrega - Rodoviario

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 consulente, 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.

#### **(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 LOCAÇAO 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) PREMIOS 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 Álcool, bem como, alterando a vedação à tomada de créditos imposta das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ao prever a tributação concentrada não apenas frente às distribuidoras, também perante produtores e importadores:

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

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

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

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

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

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

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

Art. 42. Ficam revogados:

(...)

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

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

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

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

Lei nº 10.637/02

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

(...)

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

Lei nº 10.833/03

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

(...)

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

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

Pois bem.

De fato, houve a inclusão dos produtores, importadores e distribuidoras no rol da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, pois a redação da Lei nº 11.727/2008 houve a

mudança na incidência do PIS/PASEP e da COFINS, como também a inclusão deste produto no regime da não-cumulatividade.

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

Lei 9.718/98 – Evolução da redação

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

Esta questão foi enfrentada pelo STJ, no REsp 1965163/PE, na qual decidiu os ministros, seguindo o relator Min. Marco Aurélio Bellize, para reconhecer a vedação da tomada 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.

Por último, no que se refere ao pleito por diligência fiscal, entendo que o princípio da verdade material não se presta a amparar a juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, para designação de diligências desnecessárias.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No que cerne ao mérito, a negativa do direito creditório deu-se por ausência de provas, ônus que a Recorrente não conseguiu se desincumbir.

Ora, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar ou restituir é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito.

Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996.

Neste sentido, é pacífico neste Tribunal Administrativo que o ônus de comprovação do direito creditório pleiteado em Pedido de Restituição/ Declaração de Compensação pertence à Recorrente, isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015, sob pena de restar indeferido o seu pedido.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

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

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima**