



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.744923/2019-82
ACÓRDÃO	3201-012.530 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALCOOLBRAS - ÁLCOOL DO BRASIL DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTE SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

A opção para a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativa pelo RECOB possui forma e prazo próprios, estabelecidos em lei, para a sua validação. Não formalizada a opção pelo regime especial, impõe-se a tributação das contribuições para os distribuidores de combustível pela aplicação das alíquotas *ad valorem* previstas, desconsiderando a apuração pelo regime especial. Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, em face da legislação aplicável, cabível o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTE SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

A opção para a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativa pelo RECOB possui forma e prazo próprios, estabelecidos em lei, para a sua validação. Não formalizada a opção pelo regime especial, impõe-se a tributação das contribuições para os distribuidores de combustível pela aplicação das alíquotas *ad valorem* previstas, desconsiderando a apuração pelo regime especial. Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, em face da legislação aplicável, cabível o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (no caso, DRJ em Curitiba) que julgou improcedente a impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor aos **autos de infração de Cofins e PIS**. Aproveita-se o relatório da DRJ por bem retratar o litígio:

Lavrou-se, em face da contribuinte identificada em epígrafe, Autos de Infração, relativos à Cofins, no montante de R\$ 61.363.616,56 e à contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 13.339.302,85 (principal, multa de ofício e juros de mora), referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2017.

A autuação ocorreu devido à insuficiência de recolhimento das contribuições apuradas pela fiscalização em relação à venda de etanol hidratado carburante comum (álcool), em razão de a interessada não haver exercido, para o ano calendário de 2017, a opção para adesão ao Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis (RECOB).

Em 09/09/2019 a interessada teve ciência dos Autos de Infração e, tempestivamente, ingressou com a Impugnação de fls. 438/451, a seguir sintetizada.

No tópico – Os Fatos – explica que a falta de formalidade de opção pelo regime diferenciado denominado RECOB foi a única motivação do lançamento fiscal e desconsiderar todos os procedimentos que atestaram sua manifesta opção pelo RECOB.

A seguir, no item I – admite que não realizou a formalidade de manifestação da opção mediante utilização do aplicativo tratado na Instrução Normativa RFB nº 876/08. Contudo, recorre à premissa de que exerceu a opção pela sistemática do RECOB de forma tácita, ao recolher as contribuições na sistemática e alíquotas previstas no art. 5º, § 4º, II da Lei nº 9.718/98.

Argumenta que “a mera formalidade de se utilizar o aplicativo previsto na Instrução Normativa não é capaz de afastar a verificação da opção do contribuinte, na medida em que escriturou, devidamente, no sítio SPED, as informações para a devida apuração do tributo”.

Alega que essa formalidade não pode se sobrepor à essência das apurações e recolhimentos ocorridos em 2017, pelo fato de os atos demonstrarem, sem qualquer margem para dúvida razoável, que sua opção foi, de fato exercida.

Diz que sua conclusão está alicerçada em um “tripé de argumentos”. O primeiro decorre da análise específica e literal da própria estrutura normativa da Instrução Normativa nº 876/08, que se limita a criar o aplicativo “*que os contribuinte optantes da referida sistemática deverão lançar mão. Não há, nela, nem a estipulação do caráter mandatório (vale dizer ‘deverão’), nem mesmo a cominação da pena, de vedação de utilização do RECOB, em caso de não utilização do aplicativo.*” O segundo argumento é a falta de dano ao erário e de dano a terceiros, pela falta de formalidade de utilização do aplicativo para explicitar a opção pela sistemática de apuração pelo RECOB. Diz que o relatório não negou a existência de pagamento das contribuições. O pagamento ocorreu exata e pontualmente da forma devida, nos termos das condições estabelecidas no artigo 5º, § 4º, II, da Lei nº 9.718/98. Tampouco a falta de publicação do nome do contribuinte como optante pelo RECOB não gerou qualquer dano, a qualquer adquirente das mercadorias vendidas por ele. O último argumento tem assento constitucional, em âmbito principiológico, pois ofenderia a livre iniciativa o fato de a mera formalidade afastar o contribuinte de uma sistemática de apuração de determinado tributo cuja opção é feita por todos os demais agentes econômicos.

Em conclusão, reitera que a opção não pode, sozinha, ter o caráter declaratório que se lhe quer emprestar. A declaração da vontade do contribuinte para utilizar o sistema mais benéfico de apuração deve ser investigada com a utilização de outros elementos à disposição da autoridade fazendária.

Requer a improcedência do lançamento fiscal e da cominação da multa de ofício e que seja afastada a premissa do lançamento fiscal, de ser a mera formalidade de utilização do aplicativo criado pela IN 876/08 a única forma de se apurar a opção pelo RECOB, sendo certo que outros meios ao dispor da autoridade fazendária

permitted to demonstrate the incontrovertible manifestation of the taxpayer's will to opt for the referred regime.

The impugnation was judged improcedent. The holding of the **decision da DRJ** was as follows:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

Nos termos da legislação tributária vigente, a opção pelo Recob deve se dar por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, não sendo válida a simples apuração em planilhas e registros da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

Nos termos da legislação tributária vigente, a opção pelo Recob deve se dar por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, não sendo válida a simples apuração em planilhas e registros internos da empresa.

The company was notified on 05/02/2020. On 10/02/2020, an appeal was voluntarily filed.

From the beginning, it presents its report of facts. It reaffirms and develops the arguments already related in the impugnation. In brief synopsis:

- Principle of dialecticity: declaration of will by means of the recording of EFD-Contribuições. The arguments of the decision will be attacked. The decision, however, did not consider all the arguments of the impugnatória, which are reiterated.
- There are no norms and conditions of the RFB, except for the creation of the application for the option, which was carried out by IN 876/2008. The IN only created the formality, not existing obligation, penalty or imposition.
- All acts of the company demonstrate the option, with the collection by the systematic of Recob.
- Recorded in the SPED the information for the due assessment of the tax.
- The normative structure does not establish NEM PREPOSIÇÕES E NEM DEÔNTICO INTERPREPOSICIONAIS.
- There was no damage to the treasury or to third parties, as the payments were made exactly and punctually.

- Não há prejuízos a terceiros e o recorrente vende exclusivamente para varejistas de combustíveis. A tributação era monofásica com alíquota reduzida a 0 (zero) no restante da cadeia, sendo que os adquirentes não poderiam lançar créditos.
- A opção não pode, sozinha, ter o caráter declaratório que se lhe quer emprestar. Requer provimento e afastamento também da multa de ofício. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

O litígio é bem delimitado. Refere-se a opção pela sistemática do Regime Especial de Apuração e Pagamentos das Contribuições Incidentes sobre Combustíveis (Recob). Basicamente, teríamos duas sistemáticas a serem consideradas:

- A primeira, digamos “padrão”, que atribui alíquotas ad valorem ao produto, de 3,75% para a contribuição para o PIS/Pasep e de 17,25% para a Cofins, incidentes sobre a receita auferida com a venda de álcool, no caso de distribuidor (art. 5º da Lei nº 9.718/1998);
- A segunda atribui alíquotas específicas (por metro cúbico do produto), caso o produtor tenha optado pelo regime especial de apuração (RECOB) previsto no § 4º do art. 5º da Lei 9.718/98. Neste caso, se estabelecem valores da contribuição por metragem cúbica de etanol vendido. Na época, como padrão, R\$ 58,45 e R\$ 268,80 por metro cúbico de álcool no caso de venda realizada por distribuidor.

Foi realizado o lançamento de acordo com a primeira sistemática acima indicada.

Veja-se a previsão legal:

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).

(...)

§ 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).

§ 5º **A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente** ao da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 6º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 4ºe 5º—deste artigo, a **Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção**. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 7º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1ºde janeiro do ano-calendário subsequente. (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).

(gn).

O Decreto 6573/2008 fixou coeficientes de redução previstos no § 8º, acima. E a Instrução Normativa RFB nº 876/2008, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 894/2008, disciplinou a opção pelo Regime Especial aplicável às operações com álcool carburante, assim como outro regime especial que trata de bebidas (art. 52 da Lei 10.833/2003), dispondo:

Art. 1º Fica aprovado o aplicativo de opção pelo Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob), de que tratam o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 894, de 23 de dezembro de 2008)

§ 1º O aplicativo a que se refere o caput está disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

§ 2º Para o acesso ao aplicativo é obrigatória a assinatura digital do optante, mediante utilização de certificado digital válido.

Art. 2º Podem optar pelo Recob as pessoas jurídicas:

(...)

II - produtoras, importadoras ou distribuidoras de álcool, inclusive para fins carburantes, referidas no caput do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998;

(...)

Art. 3º **A opção pelo Recob produzirá efeitos a partir:**

I - de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, quando efetuada até o último dia útil do mês de novembro;

II - de 1º de janeiro do ano seguinte ao ano-calendário subsequente, quando efetuada no mês de dezembro; e

III - do 1º (primeiro) dia do mês de opção, quando efetuada por pessoa jurídica que iniciar suas atividades no ano-calendário em curso.

§ 1º A opção de que trata o caput é irrevogável durante o ano-calendário em que estiver produzindo seus efeitos.

§ 2º A opção será automaticamente prorrogada para o ano-calendário subsequente, salvo em caso de desistência na forma do art. 4º.

§ 3º Para os efeitos do inciso III do caput, considera-se início de atividade a data de começo da:

(...)

Art. 4º A desistência da opção pelo Recob produzirá efeitos a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, quando efetuada até o último dia útil do mês de:

I - outubro, no caso das pessoas jurídicas referidas nos incisos I ou III do art. 2º; ou
II - novembro, no caso das pessoas jurídicas referidas nos incisos II ou IV do art.
2º.

Parágrafo único. A desistência da opção, quando efetuada após os prazos de que trata o caput, somente produzirá efeitos a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao ano-calendário subsequente ao da opção.

Art. 5º A relação das pessoas jurídicas cuja opção pelo Recob estiver produzindo efeitos no ano-calendário estará disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

(gn).

A empresa considera que efetuou a opção tacitamente, através do comportamento, cálculo, recolhimentos. Prestou devidamente as informações na EFD, usadas inclusive na autuação. A IN criou apenas uma obrigação formal, inexistindo normas, com obrigações, penalidades ou imposição.

Ocorre que não foi substituída a sistemática anterior, que continuou como o padrão. A Lei deixou clara a existência de uma opção alternativa e previu que a RFB editaria as condições, bem como divulgaria o nome das empresas optantes. Isso previsto na própria Lei. Assim, não faz sentido falar em punições, uma vez que a alternativa é óbvia e regular, continuar como dantes. Nada consta que exista código específico, declaração ou meio alternativo de opção.

Veja-se que não há ineditismo nisso. Há opção pelo Simples Nacional, pelo Regime Especial de Tributação Aplicável às Incorporações Imobiliárias – RET, opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, entre outras.

Importa ressaltar, como visto nas datas da legislação acima citada, que o regime especial, portanto, está previsto desde 2008. Os fatos autuados referem-se ao período 2017. A recorrente optou por aderir ao RECOB somente em 01.01.2018. Não houve impedimento para tanto.

O quadro com o cálculo realizado no trabalho fiscal foi apresentado pela fiscalização e reproduzido na decisão da DRJ. O contribuinte nada declarou em DCTF de janeiro a junho de 2017 das contribuições para o PIS e Cofins. Assim, não há que se falar em apuração pelo Recob desde o início do ano.

Com relação a ação judicial impetrada pela recorrente, a auditoria fiscal adotou as devidas providências, não incluindo o ICMS nas bases de cálculo.

Ademais, a lei não confere discricionariedade à autoridade administrativa para deixar de aplicar o regramento por ela estabelecido, em face de se tratar de atividade vinculada, estando subordinada aos comandos que estiverem ali expressamente previstos. Assim, para o cálculo dos débitos das contribuições, o regime “geral” trata-se de procedimento correto, pois decorre expressamente da lei, que determina que a não opção pelo regime especial, de alíquota específica, implica, necessariamente, na tributação pelas alíquotas *ad valorem* citadas acima.

Esse tem sido o entendimento do Carf. Veja-se as seguintes decisões:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

(...)

REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB). OPÇÃO. PRAZO E FORMALIDADES.

A opção para a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativa pelo RECOB possui forma e prazo próprios, estabelecidos em lei, para a sua validação. Não formalizada a opção pelo regime especial, impõe-se a tributação das contribuições pela aplicação das alíquotas ad valorem de 1,5% para a contribuição para o PIS/Pasep e de 6,9% para a Cofins (art. 5º, I, da Lei nº 9.718, de 1999). Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, em face da legislação aplicável, cabível o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

(Processo: 10725.720560/2017-19; acórdão: 3202-002.102; sessão: 26/11/2024; 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Ano-calendário: 2011

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS
INCIDENTES SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS(RECOB).

Nos termos da legislação tributária vigente, a opção pelo Recob deve se dar por intermédio de aplicativo disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, não sendo válida a simples apuração em planilhas e registros internos da empresa. No caso específico do ano-calendário de 2011, o prazo para opção foi até novembro de 2010.

(Processo: 10865.720705/2015-15; acórdão: 3201-005.361; sessão: 21/05/2019; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA A
COFINS INCIDENTES SOBRE BEBIDAS (RECOB). OPÇÃO. PRAZO E FORMALIDADES.

A opção para a apuração do PIS e da COFINS não cumulativa pelo RECOB possui forma e prazo próprios, estabelecidos em lei, para a sua validação. Não

formalizada a opção pelo regime especial, impõe-se a tributação das contribuições pelo regime geral aplicável à hipótese. Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, em face da legislação aplicável, cabível o lançamento de ofício.

(Processo: 10315.720036/2012-56; acórdão: 3302-011.500; sessão: 24/08/2021; 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

Sobre o comentário da empresa de que a DRJ não havia apreciado todos os argumentos manejados na impugnação, cabe lembrar que, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça - *STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)* - o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar