



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10435.901589/2012-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.669 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PAU BRASIL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROVA EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/1972. Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no artigo 16, parágrafo 4º e 5º, do Decreto 70.235/1972.

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS. AQUISIÇÃO. DISTRIBUIDOR/COMERCIANTE. REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o(a) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada não gera créditos para o comerciante na revenda/distribuição dos mesmos por expressa vedação legal, não se aplicando à hipótese o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.666, de 31 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10435.901587/2012-61, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Ramon Silva Cunha (substituto integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu o crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento de Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno, relativo ao 2º Trimestre de 2007, formalizado no PER/DComp nº 24817.34586.290110.1.1.11-6860, não homologando, consequentemente, as declarações de compensação vinculadas.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificada da decisão, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual alega em síntese:

- i) que, poucos dias após o protocolo de sua Manifestação de Inconformidade, transmitiu os arquivos digitais solicitados na intimação;
- ii) que tem direito ao aproveitamento de créditos pelas suas entradas independentemente de suas saídas estarem submetidas à alíquota zero, a partir da vigência da Medida Provisória nº 206/2004, em 09/08/2004, ante o disposto no seu art. 16, mantido no art. 17 da Lei nº 11.033/2004;
- iii) que a própria RFB reconhece que é permitida a apropriação de créditos decorrentes das aquisições de produtos monofásicos no seu “PERGUNTÃO”, na questão número 80;

iv) que os setores sujeitos à tributação monofásica foram incluídos no regime não-cumulativo desde agosto de 2004, com o advento da Lei nº 10.865/04, que alterou o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/03; e

v) que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 concedeu sem restrições a todo e qualquer contribuinte que tem saídas com alíquota zero o direito ao crédito pelas suas entradas, revogando o art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.833/03.

Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Diante de todo o exposto, requer que o Recurso Voluntário seja recebido e julgado totalmente procedente.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **Da competência para julgamento**

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

### **Do conhecimento**

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

### **Mérito**

#### **Arquivos digitais apresentados após a manifestação de inconformidade**

O Despacho Decisório (fl. 9) indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações a ele vinculadas sob a justificativa de que não foi possível confirmar a existência do crédito indicado, pois a recorrente, mesmo intimada, não apresentou os arquivos digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração acima indicado.

Na Manifestação de Inconformidade, a recorrente não apresentou tais arquivos, se limitando a repetir seu indefinido pleito de prorrogação de prazo para a entrega das informações necessárias à análise do pretense direito.

Em sede recursal, alega que a referida exigência foi devidamente cumprida poucos dias após o protocolo da Manifestação de Inconformidade, anexando comprovantes.

Argumenta que, mesmo que a documentação não tivesse sido juntada até o presente momento, ainda assim, seria possível fazê-la nesta oportunidade, tendo em vista o disposto no art. 60 da Lei nº 9.784/99:

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

Sem razão a recorrente.

A manifestação de inconformidade obedece ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como preceitua o art. 48, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, vigente à época (e seguintes), bem como o art. 74, § 11, da Lei nº 9.430/1996:

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Desse modo, conforme previsão do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, as provas documentais devem ser apresentadas na Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazer juntada de novos documentos em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou a prova se refira a fato ou a direito superveniente.

No caso dos autos, além do indefinido e protelatório pedido de prorrogação, a contribuinte não apresentou motivo de força maior que impossibilitasse a apresentação dos Arquivos Digitais requeridos com a Intimação anterior, bem como da documentação probatória (notas fiscais, escrituração contábil etc.) que suportaria as informações dos arquivos não apresentados.

Assim, nego provimento neste ponto.

#### **Crédito apurado na aquisição para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica**

A recorrente alega que tem direito ao aproveitamento de créditos pelas suas entradas independentemente de suas saídas estarem submetidas à alíquota zero,

a partir da vigência da Medida Provisória nº 206/2004, em 09/08/2004, ante o disposto no seu art. 16, mantido no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Diz que da própria RFB reconhece que é permitida a apropriação de créditos decorrentes das aquisições de produtos monofásicos no seu “PERGUNTÃO”, na questão número 80 (págs. 116 e 117).

Argumenta que os setores sujeitos à tributação monofásica foram incluídos no regime não-cumulativo desde agosto de 2004, com o advento da Lei nº 10.865/04, que alterou o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/03; e que o art. 17 da Lei nº 11.033/04 concedeu sem restrições a todo e qualquer contribuinte que tem saídas com alíquota zero o direito ao crédito pelas suas entradas, revogando o art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.833/03.

Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Contudo, não assiste razão à recorrente.

Por bem enfrentar essa questão e por economia processual, adoto e transcrevo as mesmas razões utilizadas no acórdão recorrido:

A contribuição para o PIS (instituída pela Lei Complementar nº 7, de 07/09/1970) e para a Cofins (instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991) passaram a ser regidas, a partir do ano-calendário de 1999, pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998, cujo art. 4º impôs o regime de substituição tributária, por meio do qual essas contribuições devidas pelas distribuidoras e pelos comerciantes varejistas sobre as receitas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás, eram recolhidas antecipadamente pelas refinarias. Esse regime, portanto, reservava às refinarias o encargo de recolher antecipadamente, ou seja, antes dos demais participantes da cadeia de comercialização, o valor das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo.

Posteriormente, a partir do ano de 2000, a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, fixou a incidência monofásica do PIS e da Cofins sobre combustíveis derivados de petróleo, estabelecendo que somente as refinarias responderiam por essas contribuições na aquisição de combustíveis derivados de petróleo, ficando desoneradas as operações subsequentes. Na última reedição da MP nº 1.991-15, a de nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o artigo 42 manteve a redução a zero da alíquota incidente sobre as receitas auferidas por distribuidoras e comerciantes varejistas na venda de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP. Com isso, a tributação do PIS e da Cofins passou a ter uma incidência concentrada na venda de gasolina, óleo diesel e GLP, ou seja, o tributo é devido apenas pelos produtores e importadores, sendo que a receita auferida pelos distribuidores e comerciantes varejistas (demais partes da cadeia econômica) na venda desses produtos foi desonerada das contribuições. As Leis nºs 10.865 e 11.051, ambas de 2004, ao darem nova redação ao art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, mantiveram a incidência da tributação monofásica.

Por sua vez, o **regime não-cumulativo para o PIS/PASEP e Cofins**, que foi instituído respectivamente pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, deixou de fora, desde logo, da sistemática da não-cumulatividade as operações de venda de

combustíveis derivados de petróleo (art. 1º, §3º, IV, art. 2º, art. 3º, I e II). Em agosto de 2004, a Lei nº 10.865 proporcionou novas alterações na sistemática da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, no que se refere aos derivados de petróleo, porém apenas para as empresas produtoras e importadoras (aumentou os percentuais de tributação, incidente sobre as vendas de combustíveis pelos fabricantes e importadores, bem como facultou, ao fabricante ou importador, optarem por regime especial de tributação com base em valores fixos - pauta). Permanecia a tributação monofásica, concentrando a incidência do tributo na produção (refinarias) e importação (art. 42 da MP nº 2.158-35/01). Com isso, não havia direito ao creditamento de PIS/PASEP e Cofins, com base na sistemática da não-cumulatividade, pelos distribuidores e comerciantes varejistas na aquisição, para revenda, de combustíveis derivados de petróleo.

Em relação ao pretendido creditamento, os dispositivos legais a seguir transcritos (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com a redação dada pelas Leis nº 10.865/2004 e 10.925/2004) são essenciais para o pleno entendimento da questão, pois o legislador ordinário não permitiu que a gasolina e óleo diesel adquiridos para revenda gerassem créditos de PIS/Pasep e Cofins, *in litteris*:

**Lei nº 10.637/2002:**

(...)

*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. Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

(...)

*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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

**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 Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)*

*(...)*

*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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(....)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Fica clara a continuidade da tributação monofásica no âmbito das refinarias, mesmo quando criado o regime da não-cumulatividade para a contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins, quando se definiu que os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas), por expressa disposição legal, não têm o direito à apuração de créditos na aquisição, para revenda, das mercadorias e dos produtos ali referidos (gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural). De fato, a Lei nº 10.865/2004, ao modificar o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não autorizou o crédito de produtos monofásicos adquiridos para revenda (hipótese do inciso I, “b”, do artigo 3º). O mesmo fizeram as redações originais das leis que instituíram a não-cumulatividade, cujo inciso IV do § 3º do artigo 1º já trazia a vedação ao crédito de todos os produtos submetidos à incidência monofásica das contribuições. Ou seja, a restrição para creditamento deixou de ser o inciso I do art. 3º, para ser a alínea “b” do mesmo inciso e artigo, por conta da alteração da redação do inciso IV do § 3º do art. 1º.

Nesse ponto, cabe assentar que a não autorização para o desconto de créditos de bens adquiridos para revenda do valor apurado da contribuição decorre, no caso, em relação à exceção trazida às mercadorias e aos produtos referidos no § 1º do art. 2º das Leis nºs 10.637 e 10.833, ou seja, vendas de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e não simplesmente pelo fato de incidir sobre essas operações a tributação monofásica.

Por outro lado, a interessada entende ser possível creditar-se das aquisições para revenda dos produtos, quando a venda do produto for com alíquota zero, de acordo com o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, transcrito a seguir, sob a ideia de que este dispositivo teria revogado tacitamente as normas anteriores com ela incompatíveis (art. 3º, I, b, das Leis 10.637 e 10.833).

*“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.*

Ocorre que esse dispositivo não revogou tacitamente os dispositivos vigentes e tampouco tem o alcance de manter créditos quando a lei os veda expressamente, dentre os quais se incluem os créditos decorrentes da aquisição para distribuição e revenda de gasolina e óleo diesel. É verdade que o artigo supracitado permite a manutenção do crédito quando a saída ocorrer com alíquota zero;  todavia, conforme já discutido, desde o início do sistema de não-cumulatividade para o PIS e à COFINS não é permitido, por expressa disposição legal, o crédito relativo a aquisições de produtos destinados à revenda, de gasolinas e suas correntes (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo (GLP derivado de petróleo e de gás natural), submetidos à incidência monofásica. Logo, não é possível o crédito nesse tipo de operação.

Quando o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo “**manutenção**” de créditos, pressupõe, para a sua utilização, da preexistência de créditos vinculados às operações de vendas efetuadas com alíquota zero. Em outras palavras, é necessário que primeiramente sejam atendidos os dispositivos que garantem a geração de crédito para, só então, posteriormente, ser invocada a aplicação de sua manutenção.

Por pertinente, e na contramão da decisão citada pelo contribuinte, cabe citar o Informativo nº 350 do TRF 4ª Região, de 05 a 09 de maio de 2008:

***PIS. COFINS. GASOLINA. REGIME MONOFÁSICO. APURAÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PELA DISTRIBUIDORA. IMPOSSIBILIDADE. (AMS 2007.71.11.001653-0/TRF)***

*Empresa de combustíveis e transportes apelou de sentença que denegou o mandado de segurança em que objetivava a manutenção de créditos de PIS/COFINS, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/2004, relativos às operações de distribuição de combustíveis realizadas à alíquota zero. A impetrante alega que as limitações legais ao direito do crédito restringe-se aos importadores e produtores, não se aplicando aos distribuidores, que não se encontram na cadeia contributiva, mas entremeados no ciclo comercial entre o produtor e os comerciantes. A Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação. A Tributação do PIS/COFINS é monofásica relativamente à gasolina, a carga tributária é concentrada na receita obtida pela refinaria. A pretensão não encontra amparo legal, pois o regramento das contribuições exclui expressamente o creditamento em relação à gasolina (Leis 10.637/02 e 10.883/03). **A invocação do art. 17 da Lei 11.033/04 não aproveita à impetrante, porquanto não se pode falar em manutenção de crédito cuja própria apuração não é autorizada por lei.** Rel. Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, julg. em 06/05/2008. (Grisou-se)*

Assim, nego provimento neste ponto.

Ante o exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente Redator