



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 10980.907235/2020-43

ACÓRDÃO 3301-014.756 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 9 de dezembro de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE SUL PLATA TRADING DO BRASIL LTDA

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA IN LOCO.

Indeferida de forma motivada a diligência in loco e existindo conjunto probatório considerado suficiente para o julgamento, não se caracteriza cerceamento de defesa nem nulidade da decisão.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de conversão do julgamento em diligência cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL DE IMPORTAÇÃO E REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. SÚMULA CARF Nº 234

Na atividade de comércio, não há direito a créditos de COFINS. Art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Súmula CARF nº 234.

ÔNUS DA PROVA. ALEGADA ATIVIDADE MISTA (INDÚSTRIA E COMÉRCIO).

Incumbe ao contribuinte demonstrar, por documentação idônea, a existência de processo produtivo próprio e a utilização de bens e serviços como insumos. A mera alegação de equiparação a industrial, desacompanhada de controles de produção e evidências de industrialização, não autoriza o creditamento.

BENS PARA REVENDA. CORANTES. ADIÇÃO OBRIGATÓRIA AO DIESEL. PROVA INSUFICIENTE.

A alegação de que corantes seriam, em tese, de adição obrigatória ao diesel S500, sem prova do efetivo emprego em processo produtivo (controles de consumo, fichas técnicas, vinculação às saídas), não basta para afastar a glosa dos créditos.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS MONOFÁSICOS. ARMAZENAGEM. DIREITO AO CRÉDITO.

Admite-se o crédito de Cofins sobre despesas de armazenagem de mercadorias, suportadas por distribuidor ou comerciante atacadista de combustíveis sujeitos à tributação concentrada (monofásica), nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS MONOFÁSICOS. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. Não há direito a créditos de Cofins sobre fretes na operação de venda de combustíveis submetidos à tributação concentrada, em razão da remissão do art. 3º, inciso IX ao inciso I do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003, e do entendimento do STJ no Tema 1.093

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Glosas decorrentes de diferenças aritméticas entre valores de PIS/Importação e Cofins/Importação escriturados e efetivamente pagos, não impugnadas especificamente na manifestação de inconformidade, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência, vencida a Conselheira Rachel Freixo Chaves e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre armazenagem de mercadorias para revenda. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.749, de 9 de dezembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10980.907229/2020-96, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (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 julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

INSUMO. REVENDA. 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.

HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ROL EXAUSTIVO.

O rol das possibilidades de descontos de créditos da não-cumulatividade é exaustivo, pois não se ocuparia o legislador de fazê-lo se assim não fosse (admitindo-se o contrário, as restrições é que teriam que ser explicitadas), não podendo o aplicador da lei, portanto, utilizar-se de interpretação extensiva.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Para a atividade de revenda de bens, em virtude de não existir insumos utilizados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, não é permitida a apuração de créditos das contribuições.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

É vedada a apuração de crédito sobre fretes suportados pelo distribuidor de combustíveis na operação de revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep.

RATEIO DOS CRÉDITOS COMUNS – INAPLICABILIDADE

Não cabe o rateio dos créditos quando não há despesas comuns, devendo ser apurados diretamente em relação a cada tipo de receita.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

CONTENCIOSO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. EFEITOS

A matéria objeto de análise fiscal que não tenha sido contestada na manifestação é considerada como definitivamente constituída na esfera administrativa.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente repisa os mesmos argumentos e teses trazidos em sede de impugnação sendo:

PRELIMINARMENTE: DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

DO MÉRITO

1. DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE E DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(a) Serviços contratados de pessoa jurídica – relacionados à importação (serviços portuários):

(b) Agenciamento marítimo:

(c) Análise em amostra de óleo:

(d) Emissão de laudo:

(e) Seguros:

(f) Assessoria ou consultoria de qualquer natureza:

2. DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS EM RELAÇÃO AOS BENS PARA REVENDA

3. DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS COM AS DESPESAS INCORRIDAS COM ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

4. DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS RELACIONADO À DEVOLUÇÃO DE VENDAS E BENS PARA REVENDA – ALTERAÇÃO DE CST

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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão,

transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao conhecimento e ao mérito, ressalvado à rejeição da diligência, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

DO CONHECIMENTO

De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos. No que se refere à tempestividade, verifico que a ciência do acórdão recorrido ocorreu em 7/12/2022, iniciando-se o prazo recursal em 8/12/2022 e encerrando-se em 6/1/2023, tendo o recurso sido interposto em 21/12/2022, dentro do prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Os demais requisitos formais e materiais de admissibilidade, notadamente a legitimidade, o interesse recursal e a regularidade de representação, também se encontram atendidos, à vista da documentação constante dos autos.

Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

MÉRITO

Contextualização processual. Do conceito de insumo à luz do RESP 1.221.170/PR

Inicialmente, o exame da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade, impõe análise jurídica detida do conceito de insumo, à luz da legislação de regência e da jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça. Registre-se que tal consolidação jurisprudencial se aperfeiçoou após a prolação da decisão de primeiro grau ora recorrida.

Pois bem. Após décadas de debates doutrinários e oscilação jurisprudencial, a controvérsia interpretativa foi pacificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 779).

Nesse precedente, fixou-se que a possibilidade de creditamento das contribuições deve ser aferida segundo os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviços, in verbis:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE . CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO . DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1 .036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

Fonte: STJ - REsp: 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 22/02/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/04/2018 RT vol. 993 p. 467

Conforme assentado no voto condutor, para efeito de creditamento no regime da não cumulatividade, considera-se insumo:

- (i) segundo o critério da essencialidade, o bem ou serviço cuja ausência impeça a realização da atividade-fim da empresa;
- (ii) segundo o critério da relevância, o item que, embora não estrutural, seja necessário à adequada consecução do processo, por força de exigência legal, regulatória ou tecnológica, cuja ausência comprometa a qualidade, a licitude ou a utilidade econômica ou jurídica do resultado final.

A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou

relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

Abaixo, sintetizam-se os elementos centrais da metodologia fixada pelo STJ, segundo o voto paradigma do REsp 1.221.170/PR:

Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ

Critério Jurídico-Interpretativo	Descrição Técnica-Operacional
A) Essencialidade	O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.
B) Relevância	O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade tecnológica.
C) Teste de Subtração	Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.
D) Limite Legal (Vedação Expressa)	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

Esses critérios, portanto, não admitem aplicação generalista ou presumida, devendo a aferição da natureza de insumo ocorrer caso a caso, à luz das provas técnicas e documentais produzidas pelo contribuinte, que demonstrem a função do bem ou serviço na operação empresarial, sua indispensabilidade e a inexistência de proibição legal ao creditamento.

A interpretação do REsp 1.221.170/PR pela Administração Tributária foi consolidada por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a qual reafirma a obrigatoriedade de observância do precedente judicial pelo Fisco federal, inclusive por seus órgãos consultivos e contenciosos, como a Receita Federal do Brasil e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Consoante expressamente consignado na Nota SEI nº 63/2018, o ônus da prova incumbe exclusivamente ao sujeito passivo, que deverá demonstrar, mediante documentação idônea e tecnicamente lastreada, a indispensabilidade do bem ou serviço para a consecução de sua atividade econômica. Rejeita-se, por conseguinte, o creditamento com base em alegações genéricas ou práticas reiteradas de aquisição, sem o suporte de elementos materiais concretos, como laudos, pareceres técnicos, relatórios operacionais, ordens de produção e exigências normativas.

Nesse sentido, a correta aplicação do entendimento consolidado pelo STJ requer a observância de uma metodologia analítica estruturada, que contemple os seguintes cinco critérios sucessivos:

Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador

Etapa Metodológica	Descrição Técnica
a) Mapeamento das etapas do processo produtivo ou da prestação de serviço	Identificação minuciosa e sequencial das fases que compõem o ciclo operacional da atividade empresarial, com especificação dos insumos materiais e imateriais empregados em cada uma delas. Deve ser documentada por fluxogramas, relatórios de produção ou ordens de serviço internas.
b) Aplicação do "teste de subtração"	Realização de juízo hipotético em que se simula a retirada do bem ou serviço da etapa onde é utilizado. Caso sua ausência inviabilize a execução da atividade-fim ou comprometa substancialmente a qualidade, conformidade legal ou valor econômico do <u>produto final</u> , infere-se sua essencialidade.
c) Verificação de imposição normativa específica	Análise da existência de norma legal, regulamentar ou setorial que imponha, como condição de exercício da atividade econômica, a utilização do bem ou serviço (ex.: normas da ANVISA, MAPA, IBAMA, Normas Regulamentadoras do MTE, Instruções Normativas fiscais, sanitárias, ambientais etc.).
d) Comprovação documental e técnica da função essencial ou relevante	Demonstração, por meio de documentos objetivos (laudos periciais, relatórios técnicos, fichas de EPI, notas explicativas, ordens de produção, pareceres de engenharia, auditorias <u>internas, etc.</u>), de que o item exerce papel indispensável ao desempenho da operação produtiva ou de serviço.
e) Análise da inexistência de vedação legal expressa ao creditamento	Confronto do item com os incisos e parágrafos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para verificar se recai sobre ele alguma hipótese expressa de vedação ao crédito.

Fonte: Elaborado pela Relatora.

Conforme se observa, o conceito de insumo no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins resulta da aplicação coordenada entre a jurisprudência vinculante do STJ e a orientação técnica da PGFN, observando-se, sempre, a realidade concreta da atividade econômica do contribuinte e a robustez do conjunto probatório apresentado.

Assim sendo referido critério metodológico será doravante utilizado na análise individualizada das glosas realizadas pela fiscalização e contestadas em sede de recurso voluntário, em estrita observância à legalidade, à jurisprudência superior e aos princípios da razoabilidade fiscal e da segurança jurídica.

Da Atividade Desenvolvida Pela Recorrente E Do Direito Ao Crédito De Cofins Dos Bens E Serviços Utilizados Como Insumos

A Recorrente informa ser sociedade empresária que atua no comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.), bem como no comércio atacadista de lubrificantes e de outros produtos químicos e petroquímicos.

Secundariamente, informa ainda que desenvolve atividade de comércio atacadista de demais itens, como soja, cereais, açúcar, óleos e gorduras, dentre outros.

A Recorrente defende, em síntese, que:

- (i) sua atividade mostra-se de grande complexidade, por envolver a importação de combustíveis, mercadorias inflamáveis que, se transportadas ou armazenadas de forma incorreta, podem causar danos irreparáveis ao meio ambiente e à saúde pública, o que lhe imporia elevado grau de rigor técnico e regulatório;
- (ii) a atividade desenvolvida qualificar-se-ia como mista, abrangendo indústria e comércio;
- (iii) no que se refere ao comércio, o tratamento seria inequívoco, conforme consta, inclusive, de seu cartão CNPJ e de seu contrato social;
- (iv) a natureza industrial, por sua vez, decorreria do fato de ser empresa importadora, cuja equiparação a industrial encontra amparo, segundo sustenta, no art. 9º, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), ainda que desenvolva atividade sem incidência de IPI;
- (v) seria considerada indústria, igualmente, na medida em que realizaria a mistura de substâncias para fins de comercialização de seus produtos, a exemplo da adição de corante ao diesel, em atendimento às normas da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP;
- (vi) por ser importadora de combustíveis, estaria equiparada à indústria, com fundamento no art. 9º, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010, o que, em seu entendimento, lhe conferiria direito a créditos de Cofins sobre bens e serviços utilizados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, interpretado à luz do critério de essencialidade ou relevância fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779).

A DRJ, por seu turno, compreendeu que a atividade desempenhada pela Recorrente é estritamente comercial e “não se confunde com a atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS”, razão pela qual manteve as glosas e rejeitou os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade quanto “à questão do insumo e à possibilidade de creditamento”.

Inicialmente, é fundamental consignar que, embora a Recorrente realize operações de importação com diversos produtos, o crédito sob análise vincula-se exclusivamente às operações de importação e revenda de combustíveis.

Pois bem. A primeira premissa jurídica sustentada pela Recorrente não se confirma. O regime jurídico do IPI, que prevê equiparações específicas para efeitos daquele imposto, não se projeta automaticamente sobre a sistemática de creditamento da Cofins não cumulativa, a qual é regida por legislação própria, com hipóteses taxativas de créditos, previstas primordialmente nos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em outras palavras, ainda que se reconheça que o importador possa ser equiparado a industrial para fins de incidência do IPI, tal equiparação não implica, por si só, o reconhecimento de que desempenha atividade de produção ou fabricação para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, nem autoriza automaticamente o creditamento de Cofins com base na figura de insumos.

Ademais, do ponto de vista fático-probatório, tampouco restou demonstrado que a Recorrente realiza qualquer processo industrial ou de transformação dos combustíveis.

Ao contrário, a documentação fiscal comprobatória acostada aos autos, a exemplo da nota fiscal de fl. 80, evidencia operações em que o destinatário é distribuidora de combustíveis, o que traduz operação típica de revenda, em que a Recorrente importa o combustível e o revende diretamente ao distribuidor, sem que haja, no documento fiscal, qualquer referência a operação de industrialização ou processamento em sua planta.

Não foram localizadas notas fiscais, controles de produção ou demais documentos típicos de atividade industrial. Esse padrão se repete em outros documentos constantes dos autos, confirmando o caráter comercial das operações.

Aliás, em matéria de reconhecimento de direito creditório em regime não cumulativo, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deve demonstrar, com liquidez e certeza, o preenchimento dos requisitos legais. A mera alegação de ser equiparada a industrial, desacompanhada de documentação robusta e idônea, não satisfaz o ônus probatório.

Quanto ao conceito de insumo estampado no Tema 779 do STJ, como já explorado em tópico próprio, de fato firmou-se orientação no sentido de que o conceito deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Entretanto, esse precedente foi construído em contexto em que a lei já reconhecia, expressamente, o direito a créditos de insumos para atividades de produção e de prestação de serviços. Assim, o Tema 779 não alterou a redação do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nem ampliou o âmbito subjetivo das hipóteses de creditamento, não tendo o condão de transformar atividade comercial em produtiva para efeitos da não cumulatividade.

A jurisprudência administrativa recente consolidou esse entendimento na Súmula CARF nº 234, assim redigida:

SÚMULA CARF Nº 234

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Acórdãos precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455.

Assim, segundo a súmula, na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, afastando expressamente a aplicação do conceito de insumo para empresas cuja atividade seja exclusivamente comercial.

Portanto, mantida a premissa fática de que a Recorrente é sociedade empresária importadora e revendedora, atuante no comércio atacadista de combustíveis, sem comprovação de processo produtivo próprio, conclui-se que ela não se enquadra na hipótese do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, razão pela qual não há base legal para reconhecer créditos de Cofins sobre bens e serviços na qualidade de insumos.

Frisa-se, por oportuno, que a análise aqui empreendida concentra-se nas operações de importação e revenda de combustíveis em que a Recorrente registrou serviços e produtos como se insumos fossem em suposto processo produtivo próprio, não se tratando, portanto, de análise típica de operação de importação nas modalidades por conta e ordem de terceiros ou por encomenda destinada a indústria encomendante, em que a dinâmica fática e jurídica é diversa.

Nesse sentido, diante da manifesta deficiência probatória quanto à comprovação do efetivo exercício de atividade industrial pela Recorrente, e ainda que, em tese, se admitisse a qualificação dos serviços em exame como insumos, mantenho as glosas relativas a: (a) agenciamento marítimo, (b) análise em amostra de óleo, (c) emissão de laudo, (d) seguros e (e) assessoria ou consultoria de qualquer natureza, mantendo-se incólume a decisão de primeira instância.

Do direito ao crédito de cofins em relação aos bens para revenda

No ponto em voga, a decisão atacada defende que “somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade nas atividades de produção de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando, pois, a atividade exclusivamente comercial”. Por isso, aduz que a glosa quanto aos itens que integraram produtos revendidos pela recorrente deve permanecer, utilizando-se dos mesmos argumentos já citados no tópico anterior. A recorrente, contudo, discorda do posicionamento adotado pelo decisum.

A recorrente, por seu turno, frisa que os créditos de PIS e COFINS em questão se referem à aquisição de produtos classificados na NCM 3204.19.20 e 3204.19.90,

que tratam de “matérias corantes orgânicas sintéticas e preparações à base dessas matérias corantes: Corantes solúveis em solventes (corante solvente)”.

A referência é para a aquisição dos seguintes itens: VERMELHO SOLV 3030, UNISOL LIQUID ORANGE 2364 (BALDE 18 KG) e UNISOL LIQUID RED BZ (18 KG). Apesar da descrição dos itens como “bens para revenda”, os produtos em análise não foram objeto de revenda direta. Afirma ainda que, segundo a Resolução ANP nº 50, de 23/12/2013, editada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, o artigo 12 obriga a adição do corante vermelho ao diesel, e o descumprimento desta determinação imposta pela ANP poderá ensejar a venda do produto em desacordo com as especificações técnicas exigidas.

Afirma, em síntese, que tais produtos integraram os produtos revendidos pela recorrente, eis que se trata de componente (corante) de adição obrigatória no diesel, compondo o produto final comercializado, e que, a partir do teste de subtração, revela-se essencial para a operação da empresa.

A fiscalização, no entanto, afirmou que não foram revendidos pela empresa em todo o período analisado, não sendo possível identificar o motivo e a destinação de tais aquisições, vejamos:

“O primeiro item escriturado como base de cálculo de créditos, diz respeito às aquisições de “Bens para revenda”, o que se encaixaria perfeitamente dentre as atividades da empresa.

Consta no rol de suas atividades o “comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos não especificados anteriormente (CNAE 46.84-2-99)”, e foram escrituradas, em alguns meses, aquisições de produtos classificados na NCM 3204.19.20 e 3204.19.90: Matérias corantes orgânicas sintéticas e preparações à base dessas matérias corantes: Corantes solúveis em solventes (corantes solventes), com denominação comercial:

- ✓ VERMELHO SOLV 3030
- ✓ UNISOL LIQUID ORANGE 2364 (BALDE 18 KG)
- ✓ UNISOL LIQUID RED BZ (18 kg)

No entanto, tais aquisições não poderão admitidas na base de cálculo dos créditos, uma vez que tais produtos não foram revendidos pela empresa em todo o período analisado, como se vê na planilha “Resumo das Notas Fiscais de Saída”, não sendo possível identificar o motivo e a destinação de tais aquisições.

(Fonte: folha 27 do despacho decisório – fls249/289)

Ou seja, a empresa não possui processo claro e mateado, em instrumento probatório capaz de identificar protudos o que não se permite em operação de indústria. Nota-se que a fiscalização não questiona o produto e suas características, mas, que não restou comprovado o emprego do produto, ou seja, não restou comprovado a rotina industrial da recorrente.

Diante desse contexto, constata-se que a contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar, por meio de documentação idônea e minimamente consistente, que os produtos VERMELHO SOLV 3030, UNISOL LIQUID ORANGE 2364 (BALDE 18 KG) e UNISOL LIQUID RED BZ (18 KG) foram, de fato, empregados como insumos na composição do produto final por ela comercializado.

As alegações de que se tratariam de corantes de adição obrigatória ao diesel não vieram acompanhadas de controles de produção, fichas técnicas, registros de consumo, laudos ou quaisquer outros elementos probatórios que permitissem vincular, de forma objetiva, as aquisições registradas às saídas tributadas e à rotina operacional da empresa. Ausente essa base documental mínima, não é possível acolher, apenas com declarações genéricas, a existência de determinada rotina industrial em desconformidade com o conjunto probatório dos autos.

Assim, tendo em vista a ausência de comprovação idônea do efetivo emprego dos referidos corantes no processo produtivo alegado, bem como a impossibilidade de correlacionar as aquisições às operações de saída, impõe-se a manutenção integral da glosa dos créditos de PIS e COFINS relativos a tais itens, por insuficiência probatória no âmbito do presente processo administrativo fiscal.

Do direito ao crédito de COFINS com as despesas incorridas com armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda.

No presente tópico, examina-se o direito ao crédito de COFINS relativamente às despesas incorridas com armazenagem de mercadorias e com frete na operação de venda, vinculadas à revenda de combustíveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica), escrituradas.

A fiscalização glosou integralmente os créditos dessa rubrica, sob o fundamento de que, tratando-se de revenda de combustíveis submetidos à tributação concentrada, não haveria amparo legal para o aproveitamento de créditos sobre despesas diretamente relacionadas à etapa de revenda, etapa esta desonerada da incidência da contribuição, tanto em relação a combustíveis importados (Lei nº 10.865/2004) quanto àqueles adquiridos no mercado interno (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

A Recorrente sustenta, por sua vez, que a armazenagem de mercadorias e o frete na operação de venda constituem serviços autônomos em relação à aquisição dos combustíveis, não compondo, propriamente, o “custo de aquisição” do bem, e que, nessa medida, o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, conferiria direito a crédito de COFINS sobre esses dispêndios, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

A DRJ manteve as glosas, entendendo que, no contexto da tributação concentrada de combustíveis, não se admitiria a tomada de créditos na etapa desonerada da cadeia nem sobre o custo de aquisição nem sobre despesas diretamente associadas à venda, como fretes e armazenagem.

Neste ponto, entendo assistir razão, ao menos em partes, a Recorrente.

A controvérsia deve ser solucionada, em primeiro lugar, à luz do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, que prevê a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

A interpretação deste dispositivo deve ser feita em harmonia com o inciso I do mesmo artigo, que trata de bens adquiridos para revenda e excepciona, expressamente, os bens submetidos à tributação concentrada, bem como com o Tema 1.093 do STJ, que veda a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens monofásicos.

Tomando esse quadro normativo como eixo principal, e apenas em caráter referencial, convém mencionar que a jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamentos envolvendo distribuidores de combustíveis, tem firmando entendimento no sentido de:

- (i) inexistir direito ao crédito de COFINS sobre fretes na operação de venda de gasolina e óleo diesel sujeitos à tributação concentrada, por força da remissão do inciso IX ao inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003; e
- (ii) admitir, por outro lado, o direito ao crédito sobre despesas de armazenagem de mercadorias, por inexistir, quanto a essa despesa específica, a mesma restrição legal. Ilustra essa orientação, a título de reforço interpretativo, o Acórdão nº 9303-016.668, proferido em 28 de março de 2025, no Processo nº 13161.901079/2017-43.

Eis a ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2014

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTE DESTA TURMA, ACÓRDÃO Nº 9303-015.955.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DESTA TURMA, ACÓRDÃO Nº 9303-015.955.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada

(monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 3. Turma. Acórdão n. 9303-016.668, de 28 mar. 2025. Processo n. 13161.901079/2017-43.

À luz da combinação entre o texto legal e a construção jurisprudencial referida, é possível extrair uma distinção relevante:

- (i) quanto ao frete na operação de venda de combustíveis monofásicos, o inciso IX, ao remeter ao inciso I, submete-se à mesma limitação deste, de modo que, se os bens para revenda estão excepcionados por força da tributação concentrada, não há falar em crédito sobre o frete vinculado à venda desses bens,
- (ii) quanto à armazenagem de mercadorias, não se verifica, na literalidade da lei, remissão que condicione o crédito à natureza plurifásica do produto, permitindo leitura segundo a qual, mesmo em relação a combustíveis monofásicos, a despesa de armazenagem pode gerar crédito na sistemática não cumulativa, desde que observados os demais requisitos legais (ônus suportado pelo vendedor, idoneidade da documentação, vinculação à atividade).

No caso concreto, as informações fiscais e as planilhas de auditoria revelam que a Recorrente, efetivamente, incorreu em despesas de armazenagem de combustíveis, suportadas em razão de sua atividade de importação e revenda, constando, como fundamento da glosa, exclusivamente a negativa de direito ao crédito, e não qualquer questionamento quanto à idoneidade formal dos documentos ou à efetiva ocorrência da despesa.

Diversa, entretanto, é a situação dos fretes na operação de venda. Aqui incide, com maior rigor, a vedação decorrente da remissão do inciso IX ao inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da orientação vinculante do Tema 1.093 do STJ, que afasta a possibilidade de créditos sobre o custo de aquisição e sobre despesas diretamente relacionadas à revenda de bens monofásicos. Assim, inexistindo espaço para interpretação ampliativa em desfavor da literalidade restritiva da lei, devem ser mantidas as glosas relativas ao frete na operação de venda.

Em síntese, a solução que se impõe é dual: de um lado, reconhece-se a impossibilidade de crédito sobre fretes na operação de venda de combustíveis sujeitos à tributação concentrada, por vedação legal expressa e confirmação pelo Superior Tribunal de Justiça.

De outro, admite-se o crédito sobre despesas de armazenagem de mercadorias, quando devidamente comprovadas e suportadas pela Recorrente, não havendo,

quanto a essa rubrica específica, restrição legal que impeça o aproveitamento no âmbito da não cumulatividade.

Assim, revento as glosas sobre as despesas com armazenagem de mercadorias vinculadas às operações de revenda de combustíveis sujeitos ao regime monofásico, nos termos da jurisprudência do CARF.

Do Direito Ao Crédito De Cofins Relacionado À Devolução De Vendas E Bens Para Revenda – Alteração De CST

Quanto às devoluções de vendas, consta da Informação Fiscal que a Recorrente escriturou, em regra, os créditos respectivos com o CST 53 (Operação com direito a crédito, vinculada a receitas tributadas e não tributadas no mercado interno).

A fiscalização, contudo, verificou que tais devoluções referem-se a combustíveis importados, tributados por unidade de medida e destinados ao mercado interno, isto é, vinculados exclusivamente a receitas tributadas, razão pela qual procedeu apenas à reclassificação para o CST 50 (Operação com direito a crédito, vinculada exclusivamente a receita tributada no mercado interno), sem supressão do crédito.

A Recorrente não demonstrou, de forma analítica, qualquer prejuízo econômico decorrente dessa alteração de CST, limitando-se a discordar da vinculação exclusiva a receitas tributadas, sem evidenciar que as mercadorias devolvidas se relacionariam também a receitas não tributadas ou de alíquota zero. Em tais condições, a reclassificação promovida pela fiscalização traduz mero acerto técnico da escrituração, mantendo-se incólume o direito material ao crédito.

No que concerne aos bens para revenda importados, as glosas efetuadas restringiram-se a pequenas divergências entre valores de PIS/Importação e Cofins/Importação escriturados e os efetivamente pagos, apurados a partir do cotejo com o SISCOMEX. Tais ajustes, de natureza estritamente aritmética, não foram objeto de impugnação específica na manifestação de inconformidade, operando-se, portanto, a preclusão administrativa quanto a esse ponto.

Diante disso, não havendo demonstração de redução indevida de créditos pela simples alteração de CST, nem impugnação específica às glosas técnicas relativas a diferenças entre escrituração e pagamentos, mantenho integralmente a decisão da DRJ quanto às devoluções de vendas e bens para revenda, também nesse particular.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as despesas com armazenagem de mercadorias vinculadas às operações de revenda de combustíveis sujeitos ao regime de tributação

concentrada (monofásica), nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

Quanto à rejeição da diligência, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

MÉRITO

DILIGÊNCIA

A divergência foi estabelecida em torno da necessidade de diligência.

O voto condutor assim manifestou acerca do cabimento da diligência:

12.No caso concreto, a diligência in loco foi expressamente requerida na manifestação de inconformidade, com finalidade claramente delimitada: comprovar que a recorrente desenvolve atividade mista, de indústria e comércio, e demonstrar, in situ, a utilização de corante no óleo diesel como insumo no desenvolvimento de sua atividade empresarial.

13.A decisão recorrida, ao indeferir o pedido, limitou-se a afirmar que não vislumbrava necessidade da diligência porque a fiscalização não teria negado o fato de que a interessada realiza importações, concluindo que a discussão seria estritamente jurídica quanto à equiparação ou não à figura de industrial para fins de creditamento de PIS e COFINS.

14.Ocorre que a finalidade da diligência não se restringia à comprovação de que a empresa importa combustíveis, fato efetivamente incontroverso, mas à demonstração do modo como se desenvolvem, em ambiente físico e operacional, as atividades relacionadas à importação, armazenagem, eventual mistura, adição de corantes e demais procedimentos técnicos que poderiam caracterizar, em concreto, operações industriais ou equiparadas.

15.Do próprio acórdão da DRJ extrai-se a afirmação de que o contrato social, embora primordial, não é suficiente, por si só, para afirmar que não há atividade industrial efetivamente realizada, o que evidencia que a prova documental existente não esgota a controvérsia fática acerca da natureza da atividade exercida.

16.Em se tratando de importação e manipulação de combustíveis, produtos inflamáveis e de alto risco ambiental, operacional e regulatório, a estrutura de tanques, dutos, sistemas de mistura e adição de aditivos ou corantes, bem como os fluxos de recebimento, armazenagem e expedição, são elementos essenciais para aferir se há ou não transformação ou processamento aptos a caracterizar industrialização, ao menos para fins dos incisos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A descrição abstrata da atividade, constante apenas de atos societários e de cadastros fiscais, não substitui, com a mesma precisão, a observação direta do processo físico e logístico.

17.A diligência requerida, portanto, não se mostra impertinente, desnecessária ou protelatória, à luz do artigo 38, § 2º, da Lei nº 9.784/1999, mas sim adequada, idônea e diretamente vinculada à elucidação de premissa fática que condiciona o enquadramento jurídico da recorrente e a própria aplicação de entendimentos sumulados do CARF sobre creditamento de insumos em atividades comerciais.

18.A Súmula CARF nº 163, que dispõe que o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, parte justamente da premissa de que o indeferimento deve ser devidamente motivado, demonstrando a prescindibilidade ou a impraticabilidade da prova pretendida.

(...)

19.No presente processo, entretanto, a motivação da negativa é genérica e não enfrenta a pertinência da diligência em relação ao ponto controvertido (existência de operações industriais com combustíveis). A decisão de primeira instância substituiu a constatação empírica por uma presunção jurídica de que a atividade da recorrente é mera distribuição atacadista, sem permitir à contribuinte a produção da prova que busca infirmar essa premissa.

20.A jurisprudência do CARF reconhece, em hipóteses análogas, que constitui cerceamento de defesa o não enfrentamento ou a desconsideração injustificada de provas relevantes requeridas pelo contribuinte, com fundamento no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, declarando a nulidade da decisão quando comprovado o prejuízo à defesa.

21.De outra parte, também é consolidado, no âmbito do CARF, o entendimento de que o processo administrativo fiscal deve ser conduzido de forma a privilegiar a verdade material, admitindo, inclusive em instância recursal, a complementação da instrução mediante conversão do julgamento em diligência, com retorno dos autos à unidade de origem para realização de verificações técnicas e juntada de documentos, seguida de nova intimação da parte e subsequente julgamento pelo colegiado.

22.Diante desse quadro, entendo que a preliminar merece acolhimento, reconhecendo-se a imprescindibilidade da diligência requerida e o prejuízo potencial ao exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, mas, em vez de simplesmente anular o acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos sem balizas, reputo mais adequado converter o julgamento em diligência, com fixação de quesitos específicos a serem cumpridos pela fiscalização in loco, de modo a suprir a falha instrutória e permitir que o mérito seja apreciado com base em quadro fático devidamente esclarecido.

Consta do acórdão recorrido que:

(...)

Ademais, a simples leitura da regra de crédito inserida no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 se pode concluir facilmente, sem necessidade de particular exercício de interpretação, que a hipótese de creditamento de insumos refere-se exclusivamente às atividades de prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos. A questão, inafastável aqui, é qual produto ou bem a interessada produz ou fabrica? Parece-me que, ao menos neste período, nenhum. O álcool, a gasolina e o óleo diesel são produzidos por uma sequência de processos físico-químicos que a interessada não comprovou

realizar ao alegar ser industrial, de modo que entendo não prosperar seu argumento de que realiza atividade industrial.

Como mencionado, a fiscalizada, ainda, alega que não há diferenças sobre a apuração e aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes dos incisos I, II e IV a XI do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10637/2002, sob a ótica da natureza da atividade (comércio, prestação de serviços ou indústria). Não é esse o entendimento deste órgão e do Superior Tribunal de Justiça que analisou o Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

O Parecer Normativo COSIT RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 (conforme reproduzido a seguir), o qual apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, traz uma interpretação diferente:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

A atividade da empresa, conforme menciona a Cláusula Terceira acima referida é caracterizada pelo “Comercio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados do petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista” entre outras também no comércio atacadista. Trata-se, portanto, de empresa que desenvolve atividade estritamente comercial, ou seja, de empresa que não desenvolve nem atividade de industrialização/produção e nem atividade de prestação de serviços.

(...)

Merece destaque pontuar que a existência de algum dispositivo normativo ou norma regulamentadora obrigando à empresa a certos procedimentos, por si só não caracteriza qualquer despesa como insumo. É necessário que tais bens ou serviços sejam utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e da decisão do STJ.

Por diversas vezes o contribuinte tenta justificar o seu direito creditório com base em alguma norma regulamentadora, mas a própria decisão paradigma aponta que existe a necessidade de que tais despesas se caracterizem como insumo. Portanto, por exemplo, o fato de uma norma regulamentadora determinar como devem ser realizados os dispêndios com laudos técnicos, não transforma tais despesas em

insumos. É necessário um nexo dessas despesas com a atividade produtiva ou de prestação de serviços da empresa.

Portanto, no que diz respeito à questão do insumo e a possibilidade de creditamento a interessada não tem razão em sua argumentação, a considerar a atividade por ela exercida.

Entende-se que a motivação da negativa não é genérica e enfrenta a pertinência da diligência em relação ao ponto controvertido (existência de operações industriais com combustíveis). No caso não se vislumbra presunção jurídica no reconhecimento de que a atividade da recorrente é de distribuição de combustíveis.

Ademais a distribuição de combustíveis não deixa de ser uma distribuição atacadista.

O próprio voto condutor ao analisar o item III.2. Da Atividade Desenvolvida Pela Recorrente E Do Direito Ao Crédito De Cofins Dos Bens E Serviços Utilizados Como Insumos se manifesta por entender que não há prova de que a atividade de distribuição de combustíveis exercida pela recorrente possa ser qualificada como fabricação de combustíveis:

43.Ademais, do ponto de vista fático-probatório, tampouco restou demonstrado que a Recorrente realiza qualquer processo industrial ou de transformação dos combustíveis.

44.Ao contrário, a documentação fiscal comprobatória acostada aos autos, a exemplo da nota fiscal de fl. 80, evidencia operações em que o destinatário é distribuidora de combustíveis, o que traduz operação típica de revenda, em que a Recorrente importa o combustível e o revende diretamente ao distribuidor, sem que haja, no documento fiscal, qualquer referência a operação de industrialização ou processamento em sua planta.

45.Não foram localizadas notas fiscais, controles de produção ou demais documentos típicos de atividade industrial. Esse padrão se repete em outros documentos constantes dos autos, confirmando o caráter comercial das operações.

46.Aliás, em matéria de reconhecimento de direito creditório em regime não cumulativo, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deve demonstrar, com liquidez e certeza, o preenchimento dos requisitos legais. A mera alegação de ser equiparada a industrial, desacompanhada de documentação robusta e idônea, não satisfaz o ônus probatório.

(...)

49.A jurisprudência administrativa recente consolidou esse entendimento na Súmula CARF nº 234, assim redigida:

SÚMULA CARF Nº 234

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Acórdãos precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455.

50. Assim, segundo a súmula, na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, afastando expressamente a aplicação do conceito de insumo para empresas cuja atividade seja exclusivamente comercial.

51. Portanto, mantida a premissa fática de que a Recorrente é sociedade empresária importadora e revendedora, atuante no comércio atacadista de combustíveis, sem comprovação de processo produtivo próprio, conclui-se que ela não se enquadra na hipótese do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, razão pela qual não há base legal para reconhecer créditos de Cofins sobre bens e serviços na qualidade de insumos.

Assim sendo entende-se que os elementos constantes do processo são os necessários e suficientes para a decisão de mérito e que o princípio da verdade material não se presta a produção de prova que incumbe à recorrente.

Pelo exposto voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre armazenagem de mercadorias para revenda.

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 rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre armazenagem de mercadorias para revenda.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente Redator