



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901973/2020-28
ACÓRDÃO	3201-013.184 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. RETORNO DOS AUTOS PARA NOVO JULGAMENTO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. DUPLO GRAU. NOVO JULGAMENTO PELA DRJ.

Superando a discussão inicial da possibilidade de creditamento de insumos por parte de distribuidora de combustível, deve ser analisado individualmente os créditos pleiteados pela Recorrente, cumpre devolver os autos para julgamento da Delegacia da Receita Federal competente, evitando a supressão de instância no processo administrativo (artigo 60 do Decreto 70.235/72).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para anular a decisão de primeira instância para que outra seja prolatada, uma vez suprida a discussão acerca da restrição da análise do direito ao desconto de créditos às aquisições de insumos, providenciando-se a análise pormenorizada de todos os itens passíveis de gerar créditos com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tendo-se em conta toda a documentação presente nos autos até a primeira instância. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.183, de 15 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 16682.901975/2020-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, 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 procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Restituição/Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a 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, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

1.DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Decorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos que a administração tributária dispõe para análise dos pedidos de compensação formulados pelo Contribuinte, sem que haja qualquer manifestação de sua parte, resta consignada a homologação tácita.

2.DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL DO PRAZO. DATA DA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos, para a homologação da compensação realizada, será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

3.NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ALCOOL ANIDRO ADICIONADO À GASOLINA TIPO “A” PARA OBTENÇÃO DA GASOLINA TIPO “C”. BIODIESEL ADICIONADO AO ÓLEO DIESEL TIPO “A” PARA OBTENÇÃO DE ÓLEO DIESEL TIPO “B”. DESCONTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As distribuidoras de combustível não se equiparam a produtor quando do processo de mistura de combustíveis, não cabendo a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins com relação às aquisições de combustíveis para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

4.NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE REVENDA DE MONOFÁSICOS. TOMADA DE CREDITO.

IMPOSSIBILIDADE. As distribuidoras de combustível não podem se creditar com base em custos de armazenagem e frete em operação de venda/revenda de produtos monofásicos, não cabendo a apropriação de créditos do PIS/Pasep e da Cofins decorrentes desta atividade.

5.PERÍCIAS E PRAZO PARA PRODUÇÃO DE PROVAS

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

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:

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Das preliminares

A Recorrente apresenta três argumentações em sede de preliminar, alegando a necessidade de julgamento conjunto com outro processo similar, a nulidade do acórdão recorrido e do despacho decisório, e a homologação tácita de compensações realizadas.

Da necessidade de julgamento conjunto

A Recorrente requer preliminarmente que o processo administrativo nº 16682.901973/2020-28 deva ser julgado em conjunto com o presente processo, apesar de inexistir previsão legal que ampare tal reivindicação o processo em questão foi considerado repetitivo do presente processo, portanto será julgado na mesma sessão e com os mesmos fundamentos.

Da nulidade do acórdão recorrido e de Vícios materiais do Despacho Decisório

A Recorrente alega que o acórdão recorrido deveria ser anulado pois não analisou a extensa documentação comprobatória apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade.

Não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, cumpre esclarecer que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos da defesa, caso tenha apresentado fundamentação suficiente para indeferir o pleito do contribuinte, consoante jurisprudência firmada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

(Processo nº 13971.723075/2013-50, Acórdão nº 2401-004.927, sessão de 05/07/2017) (g.n.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 31/01/1998 a 30/04/2004

NULIDADE.

A autoridade julgadora não é obrigada a rebater todos os argumentos da impugnação, não configurando nulidade uma vez que todos os pontos foram fundamentados pela autoridade julgadora.

(Processo nº 13629.000525/2005-22, Acórdão nº 3401-001.160, Relator Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte, sessão de 10/12/2010,) (g.n.)

O fato de o acórdão recorrido não ter mencionado os documentos juntados em sede de Manifestação de Inconformidade é facilmente entendível pois no entender do julgador os pontos iniciais já seriam suficientes para negar provimento ao requerido pela Recorrente, motivo pelo qual não seria necessária uma análise mais aprofundada na documentação apresentada.

Da Homologação Tácita da Integralidade das Compensações

A Recorrente alega que a DCOMP nº 4390.45005.061017.1.7.19866 teve ocorrida sua homologação tácita, item mantido pelo acórdão recorrido devido a compensação ter sido retificada o que impossibilitaria o reconhecimento da homologação tácita.

A argumentação apresentada é igual a apresentada na Manifestação de Inconformidade e por entender que a decisão recorrida agiu corretamente utilizo suas razões como se minha fosse:

Porém, no caso da outra DCOMP nº 24390.45005.061017.1.7.19866, em que pesem as alegações do recurso, a legislação vigente à época das transmissões originais, e também a que se encontrava vigente ao tempo das transmissões das declarações retificadoras e mesmo a que se encontra vigente atualmente, prevê igual consideração acerca do prazo de homologação, ou seja, prevê que o prazo de cinco anos para a homologação das compensações deve ser contado da data de entrega das declarações originais de compensação ou da data da entrega das declarações de compensação retificadoras, quando existentes:

Instrução Normativa RFB 1300, de 20/11/2012 Art. 44.
.....

(...)§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação.

(...)Art. 91. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 44 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora. (Grifei)Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17/07/2017 Art. 73.
.....

(...)

§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

(...)

Art. 110. Admitida a retificação da declaração de compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 73 será a data da apresentação da declaração de compensação retificadora. (Grifei)

O recorrente afirma que a retificação teria se dirigido à declarações de compensação transmitidas anteriormente a 04/03/2016. A legislação, contudo, deixa muito claro que, havendo retificação, o prazo de cinco anos para a homologação tácita, quando for esse o caso, deve ter como termo

inicial “a data da apresentação da declaração de compensação retificadora.”

A declaração mencionada foi retificada em 06/10/2017 e o requerente, por sua vez, alega que foi cientificado em 04/03/2021, portanto, retroagindo-se cinco anos da data de ciência, chegamos em 04/03/2016, ou seja, claro está que, no caso desta DCOMP nº 24390.45005.061017.1.7.19866, a homologação tácita não ocorreu. Deste modo, rejeita-se esta parte da segunda preliminar.

Motivo pelo qual voto por rejeitar as preliminares alegadas pela Recorrente.

Do mérito

Para analisar o mérito do presente processo é necessária uma verificação da atividade da Recorrente e os reflexos do mesmo na discussão.

Da atividade realizada pela Recorrente

A Recorrente é uma empresa distribuidora de combustível, que segundo Recurso Voluntário distribui diesel, gasolina, etanol, GNV, óleo combustível, querosene, ARLA 32 (agente redutor líquido de óxidos de nitrogênio de veículos pesados), lubrificantes e graxas em todo o território nacional. Dentre os produtos distribuídos pela Recorrente, destacam-se o óleo diesel A S10 e A S500 (“diesel”) e gasolina A (“gasolina”).

O acórdão recorrido entendeu que a Recorrente por ser uma distribuidora de combustível, esta somente realiza a revenda de produtos, não sendo permitido a tomada de crédito de PIS/COFINS conforme trecho abaixo:

Cabe aqui, novamente, destacar que a análise do direito creditório em litígio está minuciosamente detalhada no relatório fiscal das fls. 1968 a 1987. Tal relatório aponta claramente, ao abordar cada uma das glosas efetivadas, tanto aquelas relativas à aquisições de insumos quanto aquelas relativas à serviços prestados, que não há justificativa para o contribuinte se apropriar de créditos referentes a serviços/insumos aplicados em receitas não tributadas no mercado interno, oriundas da venda de produtos monofásicos. Nem haveria que se falar em insumos/serviços utilizados em produtos monofásicos (combustíveis – gasolina e óleo diesel) posto que estes são adquiridos pelas distribuidoras de combustíveis apenas para revenda. Esta foi essencialmente a fundamentação utilizadas para todas as glosas levadas a efeito no procedimento fiscal.

Além disso foi analisado que a mistura realizada pela Recorrente não poderia ser equiparada a industrialização:

Como se vê, ao contrário do que tanto alega o recurso, a mistura de álcool anidro à gasolina ou a de biodiesel ao óleo diesel não pode ser equiparada à

produção de combustíveis, o que resulta no afastamento das alegações do interessado. Assim, assiste razão ao entendimento adotado no procedimento fiscal, quando conclui que por ser a atividade da recorrente a de revenda de combustíveis, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, também não havendo que se cogitar a hipótese de que se trataria de uma produtora de combustíveis.

Todavia o tema é controverso e ainda sem uma definição clara, porém com diversas discussões sobre o tema em diversas outras discussões com certa similaridade.

Num primeiro momento é necessária a avaliação do serviço prestado pela Recorrente e se esse poderia ser considerado como uma atividade necessária para poder vender o produto, não podendo ser caracterizada como simples revendedora.

Isto porque, no caso das distribuidoras de gasolina, o álcool anidro é adquirido para ser utilizado na formulação da Gasolina “C”, se enquadrando, por conseguinte, na condição de bens utilizados como insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, nos termos autorizados pelo artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Conforme bem exposto nas razões recursais, a recorrente realiza a formulação (produção mediante processo mecânico e controlado de mistura) da Gasolina “C”, nos termos estabelecidos pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis -ANP, ex vi:

Resolução ANP n. 40/13:

Art. 2. Para efeitos desta Resolução as GASOLINAS automotivas classificam-se em:

I - GASOLINA “A”: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, destinado aos veículos automotivos dotados de motores de ignição por centelha, isento de componentes oxigenados;

II - GASOLINA “C”: combustível obtido da mistura de GASOLINA “A” e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor.”

[...]

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

(Grifamos)

Assim, apesar de a recorrente ser denominada distribuidora, parece-me inegável que a sua atividade não se resume a uma mera distribuição de combustíveis, vez que, por expressa disposição normativa, a ela incumbe a formulação da “Gasolina “C”, fruto da combinação (mediante processo mecânico e controlado de mistura) de combustíveis fósseis com biocombustíveis, o que permite a apropriação de créditos da não-cumulatividade em relação aos bens que configuram insumo de tal atividade, no caso, o Álcool Anidro, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

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

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

(Processo nº 16682.721533/2021-70; Acórdão nº 3101-003.945; Relator Conselheiro Renan Gomes Rego; sessão de 26/11/2024)

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

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

(Processo nº 10480.723429/2011-38; Acórdão nº 3401-009.479; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 24/08/2021)

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

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

(Processo nº 10480.732540/2012-04; Acórdão nº 3302-009.337; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 22/09/2020)

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

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

(Processo nº 13951.000515/2009-59; Acórdão nº 3402-007.012; Relatora Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz; sessão de 26/09/2019)

Da mesma forma, também deve ser assegurado o direito ao crédito em relação a armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03, uma vez que, como vimos, não se trata de hipótese de aquisição para revenda, a qual – segundo a fiscalização e o v. acórdão recorrido –, atrairia a incidência da vedação prevista no artigo 3º, inciso I, alínea a, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas sim de insumo para fabricação de produto destinado à venda, o qual faz jus ao aproveitamento de créditos com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ressalte-se, por oportuno, que, a meu ver, a restrição ao crédito prevista nas alíneas a e b do inciso I do artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 sequer poderia ser estendida ao disposto no inciso IX, do mesmo artigo – como pretendido no Relatório Fiscal e no v. acórdão recorrido –, vez que o direito ao aproveitamento de créditos sobre armazenagem e fretes na operação de venda não está condicionado ao direito ao creditamento dos produtos armazenados ou transportados.

Neste sentido, cumpre ressaltar que os julgados deste e. CARF que entendem se tratar de mera aquisição de bem para revenda, reconhecem a possibilidade de apropriação de créditos com base no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 sobre gastos com armazenagem e frete na operação de venda, mesmo diante de bens sujeitos à alíquota zero ou à tributação concentrada (monofasia). Veja-se:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

(Processo nº 19515.720718/2017-09; Acórdão nº 3201-011.242; Relator Conselheiro Hécio Lafeta Reis; sessão de 24/10/2023)

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e fretes nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

(Processo nº 10469.720418/2010-73; Acórdão nº 3402-010.022; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/11/2022)

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA ("MONOFÁSICA"). DIREITO A CRÉDITO SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM FRETE NA REVENDA.

As revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas a tributação concentrada pelo regime não-cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis nºs 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

(Processo nº 10469.722577/2012-74; Acórdão nº 3401-009.995; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 23/11/2021)

Merece destaque, por fim, que o artigo 17 da Lei nº 11.033/04 expressamente prevê que “[a]s 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”.

A Recorrente alega que o fato das vendas estarem sujeitas a tributação monofásica não impossibilitam o creditamento.

Contudo voto no sentido de que a monofasia não impacta diretamente a não cumulatividade e, pela similitude, adoto e transcrevo o voto proferido no Acórdão 3402-004.356, de lavra do Ilustríssimo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, verbis:

20. Como já mencionado alhures, outro fundamento invocado pela decisão combatida para negar parte dos créditos pleiteados pelo contribuinte é no sentido de que a operação de aquisição de etanol à época dos fatos em

apreço estaria sujeita à incidência cumulativa do tributo, o que, por seu turno, impediria o citado creditamento.

(...)

21. Para a devida compreensão na evolução legislativa para a temática em tela.

22. A lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.

23. Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, § 12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípuo é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.

24. Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.

25. Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não-cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da lei n. 10.833/03 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição.

(...)

28. Ocorre que, em agosto de 2004 a lei n. 10.865/04 alterou a redação do citado art. 1º da lei n. 10.833/03, o que se deu nos seguintes termos:

(...)

29. Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, existindo apenas tal limite para as operações de venda de álcool para fins carburantes. E, em princípio, essa restrição continuou a existir para as operações com álcool carburante pelo fato de tais operações

permanecerem sujeitas ao regime monofásico e cumulativo do PIS e da COFINS.

30. Aliás, neste tópico em particular convém registrar que permaneceu no regime cumulativo a venda de álcool apenas para fins carburantes, ou seja, as operações empresariais daquele etanol adquirido e revendido em seu estado natural para tal fim. Ocorre que, como visto alhures, a ANP, na qualidade de Agência Reguladora do mercado de combustíveis e derivados de petróleo, estabelece que álcool passível de revenda em seu estado natural, i.e., para fins de abastecimento de veículos automotores (carburante) é o supra citado álcool hidratado. É, portanto, esta modalidade de operação com álcool que permaneceu sujeita ao regime cumulativo.

31. Por sua vez, o álcool anidro, cuja aquisição é objeto de discussão no presente caso, embora tenha um potencial efeito carburante, não pode ser revendido como tal para o varejo em razão de regulação da ANP. Isso porque, como visto alhures, esta espécie de etanol deve necessariamente passar por um processo prévio de transformação antes de ser revendida no varejo, qual seja, ser misturado com gasolina tipo A para então resultar na gasolina tipo C, esta sim utilizada no abastecimento de veículos automotores, ou seja, com fins carburantes em concreto.

32. Seguindo adiante na reconstrução histórica da evolução legislativa, é sabido que a mesma lei n. 10.865/04 acima citada também alterou o art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04 para admitir o creditamento na aquisição de bens empregados como insumos na produção destinada à venda, incluindo aí a aquisição de combustíveis. Vejamos como ficou a redação do citado dispositivo legal:

(...)

33. Ademais, o fato do álcool carburante permanecer sujeito à monofasia não é impeditivo para o citado creditamento, haja vista a já explicitada separação entre o regime monofásico e a não-cumulatividade. Aliás, a respeito do tema, transcrevo preciso voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira veiculado no âmbito do acórdão n. 3401-002.893:

(...)

39. Da análise de tais dispositivos é possível concluir que, em verdade, o que houve foi uma mudança quanto ao método de apuração do creditamento já existente desde a alteração promovida pela lei n. 10.865/04 em relação ao art. 3º, inciso II da lei n. 10.833/04. Assim, o creditamento deixou de ser feito mediante uma apuração ad valorem e passou a ser realizado por meio de uma apuração ad rem. Em suma, os dispositivos supra transcritos não criaram juridicamente neste instante a possibilidade do creditamento aqui analisado, mas apenas alteraram o método da sua apuração.

40. Diante deste quadro, voto por reconhecer o direito ao creditamento pleiteado pela Recorrente em relação às operações de aquisição de álcool anidro.

Acrescento ainda voto recente da turma na qual apesar de outra discussão, foi verificada o processo de mistura de combustível para verificação do crédito, entendendo que tal situação trata-se de um processo que altera o produto a ser vendido:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2020

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

COMBUSTÍVEIS. CREDITAMENTO DE PIS E COFINS. USO DE ALÍQUOTA AD REM. RECOB.

A destinação do produto é que o caracteriza ou não como correntes de gasolina e óleo diesel. Caso seja adquirido no mercado interno ou importado para utilização na formulação de gasolina, por meio de um simples processo de mistura mecânica, será enquadrado no conceito de correntes de gasolina ou óleo diesel. Neste caso, podem ser descontados créditos que correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. TRATAMENTO ADUANEIRO DA CARGA. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas as despesas logísticas com o tratamento aduaneiro da carga na importação de insumos, como estiva, descarga e movimentação portuária, desde que contratadas de forma autônoma junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados.

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS.

Benfeitorias, reformas e materiais de construção realizadas em bens ativados, componentes do parque produtivo (edificações), devem ser incorporados ao ativo em questão, só gerando créditos a partir dos encargos de depreciação.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

(...)

Assim, a Lei garantiu o crédito “ainda que ocorra a fase intermediária de mistura” (Lei 10.865/2004, arts. 15, § 8º, art. 17, II).

Em complemento, transcreve-se o art. 327 da IN RFB 1.911/2019 (vigente à época):

Art. 327. A pessoa jurídica revendedora dos produtos referidos no art. 302, mesmo que submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não pode apurar créditos relativos à aquisição dos referidos produtos, ressalvada a hipótese prevista no § 1º (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º).

§ 1º A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos sujeitos à tributação concentrada de que trata o art. 302, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24).

§ 2º Os créditos de que trata o § 1º correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, § 1º).

(gn).

(ACÓRDÃO 3201-012.850 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, SESSÃO DE 26 de janeiro de 2026, Relator: MARCELO ENK DE AGUIAR)

Por estes motivos admito que o fato do combustível ser submetido à tributação monofásica não impede a obtenção de créditos.

Cumprе ressaltar que no acórdão recorrido o mesmo foi taxativo do motivo das glosas:

Tendo em vista que a Manifestante não desenvolve processo de produção ou fabricação da mercadoria que vende, pois, como afirmou Relatório Fiscal, exerce tão-somente atividades comerciais de distribuição, não cabe o creditamento com fulcro no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reconhecer a possibilidade de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade nos termos do artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, porém como não foram realizadas as análises efetivas dos créditos devido a não aceitação dos créditos por uma argumentação anterior, entendo necessário o retorno dos autos para a primeira instância, para que suprida a discussão se a Recorrente poderia ter crédito de insumos, que realize a análise pormenorizada dos itens tomados créditos pela Recorrente.

Diante do exposto voto por conhecer o Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para anular a decisão de primeira instância para que outra seja prolatada, uma vez suprida a discussão acerca da restrição da análise do direito ao desconto de créditos às aquisições de insumos, providenciando-se a análise pormenorizada de todos os itens passíveis de gerar créditos com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tendo-se em conta toda a documentação presente nos autos até a primeira instância.

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 as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para anular a decisão de primeira instância para que outra seja prolatada, uma vez suprida a discussão acerca da restrição da análise do direito ao desconto de créditos às aquisições de insumos, providenciando-se a

análise pormenorizada de todos os itens passíveis de gerar créditos com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tendo-se em conta toda a documentação presente nos autos até a primeira instância.

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente Redator