



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901975/2020-17
ACÓRDÃO	3201-013.183 – 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: 01/01/2015 a 31/03/2015

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e reconheceu parcialmente o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o processo de manifestação de inconformidade, fls. 30 a 127, apresentada em face de Despacho Decisório emitido pela DEMAC – RIO DE JANEIRO, o qual INDEFERIU o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP nº 32768.53170.290519.1.5.197729 e NÃO HOMOLOGOU as compensações declaradas nos PER/DCOMP nºs 24390.45005.061017.1.7.198667 e 07262.18830.020316.1.7.190050.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 04/03/2021, vide fl. 1988, ingressando, tempestivamente, em 03/04/2021, vide termo de fl. 27 com sua manifestação de inconformidade, na qual, após discorrer brevemente sobre os fatos, alega, em síntese:

- Preliminarmente, aponta a necessidade de Julgamento Conjunto do presente processo, juntamente com os demais processos administrativos nºs: 16682.901978/2020-51, 16682.901980/2020-20, 16682.901975/2020-17, 16682.901976/2020-61, 16682.901972/2020-83, 16682.901981/2020-74 e 16682.901974/2020-72. Esclarece, também, que discute-se nesses processos administrativos o ressarcimento e a compensação de créditos da Contribuição ao PIS e Cofins apurados entre 2014 e 2015 com base nos mesmos substratos fáticos e fundamentos, tendo a Autoridade Fiscal proferido, nos autos do processo administrativo nº 16682.720744/2011-13, um único Despacho Decisório para todos os demais processos. Diante disso, o que restar decidido nos autos de um processo administrativo terá efeitos diretos no outro em discussão. Assim, conclui que para que seja dado um melhor tratamento à questão, os processos deveriam ser apreciados pelo mesmo órgão julgador da mesma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

- Ainda em preliminar, com base no artigo 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996, suscita a ocorrência da homologação tácita da DCOMP nº 07262.18830.020316.1.7.190050, a qual teria sido transmitida anteriormente ao prazo de cinco anos contados da data de ciência do Despacho Decisório, 04/03/2021, vide fl. 1988. Sobre a outra DCOMP não homologada pelo Despacho Decisório, nº 24390.45005.061017.1.7.198667, considera que apesar de transmitida em 06/10/2017, trataria-se de DCOMP retificadora de DCOMPs transmitidas antes de 04/03/2016, logo, sustenta que os débitos ali compensados, também já teriam sido atingidos pela homologação tácita.

- Como última preliminar, aponta a suposta existência de vícios materiais no Despacho Decisório, reclama que não haveria nos autos do processo administrativo nº 16682.720744/2011-13 um documento ou planilha que permitiria a individualização e aferição dos créditos diretamente relacionados aos PER/DCOMP objeto do presente processo administrativo. Além disso, considera que as Autoridades Fiscais não teriam analisado os serviços contratados pela empresa, tendo glosado a integralidade dos créditos registrados na rubrica “Serviços Adquiridos como Insumos”. Suscita, também, que as Autoridades Fiscais teriam cometido uma série de vícios ao apurar os créditos calculados sobre serviços de armazenagem e frete. Conclui que os procedimentos das Autoridades Fiscais acarretariam na iliquidez e incerteza do Despacho Decisório e implicariam sua improcedência por vício material, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Cita jurisprudência do CARF/CSRF neste sentido.

- Quanto ao mérito do direito creditório, inicia com uma minuciosa descrição de todas as atividades envolvidas em seu processo produtivo. Informa que é uma das maiores distribuidoras de combustíveis do Brasil e uma das marcas mais conhecidas do país, que 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. Informa que a IPIRANGA e seus concorrentes compram a maioria dos combustíveis derivados de petróleo da Petrobras sob um contrato formal de fornecimento que estabelece o volume e os termos de fornecimento. Elabora fluxogramas e mapeia suas diversas unidades existentes no país. Ressalta que em função da natureza de suas atividades, haveria um processo de produção prévio à distribuição. Isso ocorreria porque todo volume de gasolina vendido no Brasil deve conter certa proporção de etanol anidro, que pode variar entre 18% e 27%. Informa que tais misturas também decorreriam de mandamentos legais e infralegais instituídos com viés ambiental, vide o Programa Biodiesel instituído em 2008. Trouxe aos autos o Parecer Técnico 21 072-301, emitido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), em 28/09/2018, que teria concluído que a empresa realizaria um processo produtivo que consiste na transformação de produtos misturados em suas bases secundárias. Cita, também, outro parecer emitido pelo Professor Tércio Sampaio Ferraz que analisaria a possibilidade de tomada de créditos sobre fretes.

- Procura, então, demonstrar a compatibilidade entre a Sistemática Monofásica e a Não-cumulatividade. Inicialmente contesta o entendimento das Autoridades Fiscais, de que, apesar de os bens e serviços adquiridos estarem sujeitos ao regime ordinário das contribuições e terem sido devidamente tributados, as receitas sujeitas ao regime monofásico não permitiriam a vinculação de créditos a eles, seja na sistemática de alocação direta ou indireta, pois haveria uma incompatibilidade entre os diferentes regimes. Sustenta que as receitas da venda de produtos sujeitos à monofasia passaram a não constar mais da exceção à não cumulatividade constante do artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, sujeitando-se, portanto, à regra geral da apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins, ou seja, ao regime da não cumulatividade. Assim, apenas as receitas da venda de álcool para fins carburantes estariam sujeitas ao regime cumulativo. Aponta que o art. 4º da Lei 9.718/1998, que em sua redação original estabelecia que as refinarias de petróleo eram substitutas tributárias dos distribuidores e varejistas de combustíveis derivados de petróleo, foi rapidamente revogado, não havendo qualquer outro dispositivo vigente similar no ordenamento jurídico. Aponta, também, a existência de regra expressa que autorizaria a utilização e manutenção dos créditos, vide artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. Conclui que as receitas da venda de produtos sujeitos à monofasia submetem-se ao regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da Cofins, podendo haver a apuração de créditos dessas contribuições em conformidade com as hipóteses previstas no art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, com exceção do inciso I, o qual possui vedação específica prevista na alínea “b”, que veda a tomada de créditos sobre bens monofásicos adquiridos para revenda. Ressalta que teria se apropriado somente de créditos sobre bens e serviços sujeitos ao regime ordinário não cumulativo, porém, argumenta que tal vedação ao creditamento sobre bens monofásicos adquiridos para revenda, contida no artigo 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, seria discutível, pois ela teria sido tacitamente revogada pela Lei nº 11.727/2008 e não seria compatível com o regime da não cumulatividade. Cita jurisprudência do CARF, bem como Pareceres proferidos pelos Professores Roque Antonio Carrazza, Tércio Sampaio Ferraz Júnior e Heleno Taveira Tôres, anexados ao recurso.

Acrescenta que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil teria reconhecido a possibilidade de manutenção dos créditos na Solução de Consulta Cosit nº 64/2016.

- Tece considerações acerca do Conceito de Insumo, suscita a recente pacificação do tema na jurisprudência pelo STJ, que, em 22.02.2018, prolatou acórdão, na sistemática de recurso repetitivo, definindo o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de referidas contribuições – Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Conclui que se caracterizaria como insumo todo e qualquer dispêndio essencial para o processo de prestação de serviços ou relevante para a consecução da atividade empresarial do contribuinte.

- Considera que as Autoridades Fiscais não teriam glosado nenhum bem em razão de sua natureza ou por sua relação com as atividades da empresa, mas teriam se valido apenas de argumentos jurídicos. Informa que elaborou e anexou demonstrativo dos rateios efetuadas pela empresa, que deveriam prevalecer diante do recálculo efetuado pela fiscalização.

- Reitera que os regimes monofásicos e da não-cumulatividade seriam compatíveis, vedando-se o creditamento somente sobre a aquisição de bens não sujeitos à incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins – o que não ocorreria no presente caso. Conclui que a fiscalização apenas se oporia a considerar, no momento de cálculo dos créditos, aqueles vinculados às receitas auferidas pela empresa com a venda de produtos monofásicos. Repete as mesmas alegações anteriores para sustentar a improcedência das glosas.

- Contesta o entendimento de que não poderia se apropriar de nenhum crédito sobre insumos porque sua atividade consistiria em mera revenda. Considera tal argumento contraditório, pois a fiscalização teria aceito a tomada de créditos sobre insumos vinculados às receitas de exportação e receitas tributadas no mercado interno. Conclui que a fiscalização teria negado o direito ao creditamento somente pelo fato de parte das receitas estarem sujeitas ao regime monofásico, o que não impediria a tomada de créditos sobre bens e serviços não sujeitos à monofasia. Acrescenta que sua atividade também corresponderia a um processo produtivo, na medida em que realizaria mistura nas bases secundárias. Considera que o conceito de insumo reconhecido no REsp nº 1.221.770/PR atrela o reconhecimento dos insumos à atividade dos contribuintes e não meramente a seus processos produtivos ou de prestação de serviço. Novamente cita o Parecer Técnico emitido pelo IPT que anexou ao recurso.

- Contesta as glosas de créditos calculados sobre serviços adquiridos como insumos, reitera os argumentos anteriores para sustentar que a monofasia a que se sujeitam parte de suas receitas seria plenamente compatível com a tomada de créditos sobre bens e serviços adquiridos que se submetem ao regime ordinário de tributação. Novamente alega ser dotada de um processo produtivo atestado em Parecer Técnico emitido pelo IPT, e ainda, mesmo que se desconsidere a realidade de suas atividades, a revenda por si só autorizaria a tomada de créditos, pois o STJ, no REsp nº 1.221.170/PR, reconheceu que os insumos atrelados às atividades de um contribuinte poderiam gerar créditos sob o critério da relevância, não sendo necessária a existência de um processo produtivo.

- Contesta o entendimento da fiscalização de que a empresa não teria identificado a natureza dos serviços utilizados como insumos. Aponta que apresentou resposta ao Termo de Intimação nº 221/2020, onde informou que os serviços em questão seriam tratados no item 5 de sua resposta, o qual, por sua vez, envolveria o creditamento sobre fretes. Considera então que a natureza dos insumos glosados teria sido corretamente identificada pela recorrente no curso do procedimento da

fiscalização, pleiteando a reversão das glosas em virtude de vício material e de cerceamento do direito de defesa contido no Despacho Decisório.

- Aponta que anexou ao recurso a planilha denominada Base Serviços Uti. como Insumos(Doc_Comprobatorios11) onde estariam individualizados cada um dos itens adquiridos pela empresa e sua natureza, para demonstrar o vínculo de cada um desses itens com sua atividade, o que comprovaria sua natureza de insumo. Cita exemplos desta planilha embasar seus argumentos.

- Sobre os serviços prestados pela empresa CTF Technologies do Brasil Ltda., descreve que teria firmado contrato com a mesma, que teria por objeto a disponibilização do “Sistema CTF”(Doc_Comprobatorios12), utilizado para o controle e gerenciamento das atividades de abastecimento de combustíveis, anexa notas fiscais exemplificativas. Aponta que tais serviços permitiriam monitorar e gerenciar o fornecimento e distribuição de combustíveis em todo o país, o que seria de suma importância para sua atividade econômica, bem como para o cumprimento das obrigações legais e resoluções da ANP que determinam a obrigatoriedade de fornecimento constante de combustíveis em todo o território nacional. Por essa razão, deveriam ser qualificados como insumos. Cita jurisprudência da CSRF.

- Sobre os serviços prestados pela empresa Envaseplus Ltda., esclarece que esta empresa prestaria serviços de industrialização por encomenda à Ipiranga, os quais seriam necessários para o fracionamento e distribuição dos combustíveis comercializados. Cita jurisprudência do CARF e a Solução de Consulta Disit SRRF08 nº 197/2011, para sustentar o reconhecimento da natureza de insumo dos serviços de industrialização por encomenda.

- Sobre os demais serviços glosados, sustenta que a planilha anexada ao recurso, antes mencionada, individualizaria cada um dos itens adquiridos, sua natureza e conta contábil, o que demonstraria a vinculação de cada item às suas atividades. Assim, pleiteia a reforma do Despacho Decisório e a reversão integral das das glosas.

- Sobre as glosas relativas às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, aponta que a fiscalização teria recorrido aos mesmos argumentos para contestar a apropriação dos créditos sobre bens adquiridos como insumos. Deste modo, em prol da síntese, remete aos argumentos já contidos em sua Manifestação de Inconformidade, de que possuiria um processo produtivo, como bem atestado pelo IPT em seu Parecer Técnico; e ainda que fosse mera revendedora – o que não corresponderia à realidade, o conceito de insumo oriundo do REsp nº 1.221.170/PR estaria atrelado à relevância para a atividade do contribuinte, o que permitiria o creditamento.

- Sobre as glosas de benfeitorias, novamente alega que o Despacho Decisório seria eivado de vício material na medida em que teria deixado de analisar uma série de itens sobre os quais a empresa se apropriou de créditos. Dentre eles, ao analisar os créditos vinculados a bens incorporados ao ativo imobilizado, a fiscalização não

teria reconhecido a existência de benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, o que lhe conferiria direito aos créditos por expressa previsão contida no artigo 3º, VII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Esclarece que as benfeitorias em questão seriam realizadas em postos de combustíveis detidos por terceiros, os quais seriam fundamentais para a sua atividade econômica, na medida em que permitem o abastecimento dos veículos dos consumidores finais. Para demonstrar as benfeitorias realizadas, informa que anexou telas de seu sistema interno (Doc_Comprobatorios14) que demonstrariam cada projeto realizado e a identificação do posto em que as benfeitorias foram construídas. Descreve exemplos destas benfeitorias e anexa contratos relacionados a postos administrados por terceiros.

- Contesta o entendimento da fiscalização de que os ativos depreciados não teriam vínculo com as atividades da empresa mas apenas com atividades de revenda, o que não permitiria o creditamento. Para refutar tal alegação, anexou planilha denominada de Memoria Bens do Ativo Imobilizado Depreciacao (Doc_Comprobatorios20), que demonstraria o vínculo de cada ativo com suas atividades. Cita exemplos e acrescenta que todos os créditos em questão estariam atrelados a ativos vinculados à operação de fabricação de lubrificantes e graxas da IPP, que teria existido até meados de 2017, quando foi transferido para outra entidade do grupo denominada ICONIC, compreendendo todo o período em discussão.

- Quanto às glosas das despesas com fretes, informa que contrata serviços de frete para transporte de insumos e produtos acabados. Os fretes em questão estariam sujeitos ao regime ordinário não cumulativo das contribuições, estando sujeitos à incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins – ainda que o insumo ou produto transportado não estejam. Novamente sustenta que o fato de produtos transportados sujeitarem-se ao regime monofásico não impossibilita a tomada de crédito sobre os fretes incorridos para seu transporte, tendo em vista que tais fretes estão sujeitos ao regime ordinário não cumulativo das contribuições e inexistente qualquer vedação específica que impeça contribuintes cuja receitas estejam sujeitas ao regime monofásico de se apropriarem dos créditos previstos no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Cita jurisprudência da CSRF e trecho de parecer emitido pelo Professor Tércio Sampaio Ferraz.

- Detalha que teriam sido glosados créditos calculados sobre três categorias distintas de fretes, fretes para transferência de materiais entre filiais; frete na venda de combustíveis e álcool sujeitos à tributação monofásica e fretes não identificados. Novamente alega supostos vícios materiais que acarretariam na superficialidade do Despacho Decisório, aponta que a fiscalização teria deixado de observar que a empresa também se apropriou de créditos sobre os fretes na aquisição de insumo e armazenagem. Aponta que entre o 4º trimestre de 2014 e o 4º trimestre de 2015, a empresa teria contratado serviços de frete no valor de R\$ 1.563.243.519,27, mas as Autoridades Fiscais teriam analisado tão somente operações atreladas a R\$ 691.359.730,60, ignorando totalmente operações nº

valor de R\$ 871.847.788,66, que corresponderiam a 55,77% da base dos créditos. Anexou planilha aos autos, intitulada Base Fretes e Armazenagem NAT BC 07 (Doc_Comprobatorios21), em sua aba Comparativo DD x EFD, para demonstrar tal alegação. Enumera, também, diversas outras planilhas comprobatórias juntadas ao recurso.

- Cita que as Autoridades Fiscais alegaram que não seria possível utilizar as informações fornecidas pela empresa e decidiram analisar os fretes somente a partir dos conhecimentos de transporte extraídos do SPED, ignorando as informações contidas na EFD-Contribuições e seu memorial de cálculo. Apresenta planilha onde busca demonstrar equívoco da fiscalização e ressalta que nem todas as operações informadas em EFD-contribuições estão vinculadas a conhecimentos de transporte (“CT”), pois envolvem serviços que não os demandam, como operações de armazenagem e determinados tipos de transporte, tratados de maneira específica nas demais abas da mesma planilha. Considera que apesar de as Autoridades Fiscais terem informado no Despacho Decisório que analisaram fretes no valor de R\$ 1.286.564.336,95, elas analisaram tão somente R\$ 691.395.730,61, pois suas planilhas não levam em consideração a pretensa integralidade de operações a que o fisco se dispôs a analisar. Apresenta planilhas para demonstrar o alegado.

- Contesta o entendimento de que o artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 permitiria a apropriação de créditos somente sobre o frete de venda de produtos. Reclama que dessa forma teriam sido glosados todos os fretes listados na aba frete transferência da planilha Frete Trabalhado (ou Dados da carga). Considera que teria sido adotado um conceito restrito de “operação de venda”, pois ignora que a concretização de uma venda pressupõe o transporte prévio dos produtos entre diferentes filiais de um mesmo contribuinte, não se reduzindo à simples entrega do produto aos clientes. Sustenta que os fretes de transferência poderiam ser qualificados como insumos de sua atividade, o que autorizaria o creditamento com base no artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

- Reitera que deve ser considerado como “operação de venda” todo o conjunto de atos e etapas de armazenagem ou transporte de produtos acabados, inclusive entre estabelecimentos do mesmo titular, desde o momento em que os produtos se consideram acabados até a efetiva entrega ao comprador. Cita jurisprudência da CSRF e julgado recente do CARF, cita trecho de parecer emitido pelo Professor Tércio Sampaio Ferraz. Conclui que sem os fretes de transferência, não poderia concretizar a sua operação de venda, tornando inviável a entrega dos combustíveis a seus consumidores. Elabora mapa com a localização de suas refinarias, bases primárias e secundárias, para demonstrar que os fretes de transferência entre as filiais consistiram em uma etapa necessária de sua atividade.

- Alega que estes mesmos fretes de transferência também poderiam ser entendidos como insumos, pois atrelados ao processo produtivo e à sua atividade.

Contesta a aplicação ao caso do item 56 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 e do inciso V do § 2º do artigo 172 da Instrução Normativa nº 1.911/2019, que dispõem, de maneira genérica e abstrata, não terem relação tais fretes com as atividades dos contribuintes. Reitera que os fretes de transferência teriam um vínculo de essencialidade e relevância sua atividade e poderiam ser qualificados como insumos, eis que inexistiria vedação legal.

Cita jurisprudência da CSRF e trechos de parecer emitido pelo Professor Tércio Sampaio Ferraz e de Parecer Técnico emitido pelo IPT. Sustenta que haveria prova concreta de que deve observar normas da ANP e da ANTT que lhe imporiam a obrigação de garantir a existência de um estoque mínimo, o que lhe imporiam a necessidade de contratar todos os serviços e adotar todas as medidas necessárias para tanto.

- Contesta, também, o entendimento de não se admitir fretes contratados para o transporte de produtos monofásicos vendidos pela empresa, sob o argumento de que o artigo 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 vedaria a tomada de créditos prevista no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 sobre fretes contratados para sua entrega aos adquirentes. Sustenta que as glosas fundadas nessa suposta vedação seriam improcedentes, pois não haveria qualquer proibição à tomada de créditos sobre fretes contratados para o transporte de produtos monofásicos. O regime de tributação dos fretes contratados pela empresa e dos produtos monofásicos transportados seriam distintos e a não admissão dos créditos sobre os fretes violaria a lógica da não-cumulatividade. Cita jurisprudência do CARF, repete o argumento de que não seria mera revendedora na medida em que teria um processo produtivo decorrente das misturas realizadas nas bases secundárias.

- Sobre as glosas de créditos calculados sobre fretes cuja natureza não teria sido identificada, seja por erro no preenchimento dos CT ou pela falta de identificação do produto transportado, informa que anexou as planilhas Base Fretes CTes RegD100 Partes I e II (Doc_Comprobatorios23 e Doc_Comprobatorios24, já mencionados) e Base Fretes CTes RegD100 – Mes a Mes (Doc_Comprobatorios25, já mencionado) que comprovariam todos os fretes questionadas nas abas D100 CTes Sem Identif do Prod, bem como identificariam os produtos transportados.

- Reclama, também, que a fiscalização não teria identificado que a empresa calculou créditos sobre serviços de frete vinculados a operações de compra. Tais fretes estariam devidamente identificados como Frete na Compra (operações geradoras de créditos) nas planilhas Base Fretes e Armazenagem NAT BC 07 (Doc_Comprobatorios21, já mencionado), Base Fretes CTes RegD100 Partes I e II (Doc_Comprobatorios23 e Doc_Comprobatorios24, já mencionados) e Base Fretes CTes RegD100 – Mes a Mes (Doc_Comprobatorios25, já mencionado). Além disso, informa que anexou planilha que demonstraria fretes em operações de compra não analisados pelas Autoridades Fiscais, denominada de Amostragem de Fretes em Operacoes de Compra (Doc_Comprobatorios27, já mencionado), cuja aba

D100.CHV_CTE contém a chave de cada CTe que permite sua identificação. Adicionalmente, anexou uma pequena amostragem dos CTe mencionados em referida planilha (Doc_Comprobatorios29), sendo que a integralidade dos CTe poderia ser consultada por sua chave de identificação, como exposto acima. Sustenta que os fretes em questão seriam creditáveis com base nos mesmos argumentos utilizados nos itens anteriores de sua Manifestação de Inconformidade, pois poderiam ser interpretados como insumos ou fretes vinculados a operações de venda.

- Reclama que a fiscalização também teria desconsiderado que a empresa calculou créditos sobre operações de armazenagem. Tais operações seriam devidamente identificadas como Armazenamento, depósito e carga nas planilhas Base Fretes e Armazenagem NAT BC 07(Doc_Comprobatorios21, já mencionado), Base Fretes CTe RegD100 Partes I e II(Doc_Comprobatorios23 e Doc_Comprobatorios24, já mencionados) e Base Fretes CTe RegD100 – Mes a Mes (Doc_Comprobatorios25, já mencionado). Além disso, anexou planilha que discrimina os serviços de armazenagem, denominada de Serviços de Armazenagem (Doc_Comprobatorios28, já mencionado) e exemplos de notas fiscais (Doc_Comprobatorios30), que comprovariam a contratação de serviços de armazenagem. Considera que os gastos com armazenagem seriam expressamente creditáveis por força do artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. Acrescenta que a armazenagem seria fundamental para a consecução de suas atividades econômicas e a realização de seu processo produtivo consistente na mistura realizada nas bases secundárias, motivo pelos quais os serviços em questão também poderiam ser interpretados como insumos.

- Na hipótese de que a Turma de Julgamento entenda que os esclarecimentos apresentados não sejam elementos suficientes para se comprovar a legitimidade dos créditos de PIS e Cofins apropriados, pleiteia, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, a realização de diligência, sugere alguns quesitos.

Ao final, requer o provimento de sua Manifestação de Inconformidade, para determinar o reconhecimento integral dos créditos pleiteados, homologando-se a integralidade das compensações efetuadas. Em caráter subsidiário, pleiteia que seja deferido o pedido de diligência.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão nº 110-006.084 - 2ª TURMA DA DRJ10 que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

Ementa:

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.

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.

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.

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.

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

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 às 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 às aquisições de insumos quanto aquelas relativas aos 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 Pereiro 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 Hélcio 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 econômicotributários 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 apresar 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.

Cumprido 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, entendendo 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.

Da conclusão

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.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow