



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.905707/2018-76
ACÓRDÃO	3101-004.247 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO SABBA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

ACÓRDÃO RECORRIDO. INOBSERVÂNCIA DE DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

Sendo constatado que a decisão recorrida não observou despacho decisório que determinava a abertura de prazo para apresentação de manifestação de inconformidade, acolhendo recurso hierárquico como se “manifestação de inconformidade” fosse, deve ser reconhecida a nulidade do r. decisum por preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade, anulando o acórdão recorrido e determinando o retorno dos autos à DRF para intimar a recorrente para apresentar manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 74, §§7º e 11, da Lei nº 9.430/96, com a posterior realização de novo julgamento.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relatora

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Petroleo Sabba S/A em razão da improcedência da manifestação de inconformidade julgada pela 4ª Turma/DRJ03, contra o Despacho Decisório Seort/DRF/MNS nº 254, de 04/06/2019 (e-fls. 571 a 588), que concluiu no sentido de considerar “não formulado” o Pedido de Ressarcimento - PER nº 23311.60430.100816.1.5.19-6804 e da consequente “não declaração” das declarações de compensações - DComp vinculadas ao referido PER, por meio do qual a empresa pleiteou o ressarcimento de supostos créditos, no valor R\$ 16.411.010,41, dos quais R\$ 8.662.929,19 correspondem a créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (Cod. 201) e R\$ 7.748.081,22 correspondem a créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – Importação (Cod. 208), referentes à Cofins não cumulativa do 2º trimestre de 2016.

Considerando que a empresa é importadora e distribuidora de combustíveis e que a quase totalidade das receitas de vendas da empresa decorre de produtos sujeitos à incidência monofásica no produtor ou importador e cujas alíquotas foram reduzidas a zero sobre as receitas de vendas dos comerciantes atacadistas e varejistas, a autoridade fiscal concluiu que os créditos pleiteados não são passíveis de ressarcimento e, portanto, nos termos do art. 44, combinado com o art. 76, inc. VII da então Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, considerou não formulado o PER e não declaradas as DComp, além do que considerou insuficientes as provas apresentadas no processo, concluindo pela inexistência do direito ao crédito pleiteado.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016 DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. PRODUTO ADQUIRIDO PARA REVENDA. IMPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

A pessoa jurídica, ainda que sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Cofins em relação a determinadas receitas, que exerce as atividades de importação e distribuição de combustíveis, não pode descontar créditos relativos

à Cofins paga na importação do álcool a ser adicionado à gasolina, para posterior revenda, por força da expressa vedação contida no art. 3º, inciso I, alínea b da Lei nº 10.833, de 2003.

Não se confundem a atividade de formulação de combustíveis, que é a produção de gasolina “A” e de óleo diesel “A” exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com as atividades desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível, para obtenção da gasolina “C”, e à adição de biodiesel ao óleo diesel “A” para a obtenção do óleo diesel “B”.

Segundo normas da Agência Nacional do Petróleo, a manifestante enquadrasse como distribuidora da gasolina C e do óleo diesel B e não como produtora ou formuladora de gasolina e óleo diesel (as produtoras produzem gasolina A e óleo diesel A) e, portanto, não faz jus ao crédito previsto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. INSUMOS. PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEIS.

É vedada a apuração de créditos sobre aquisição de bens sujeitos à incidência monofásica, adquiridos para revenda, conforme exceção explicitamente prescrita nos textos das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, porquanto expressamente proibida pelo art. 3º, inc. I, alínea b, c/c o art. 2º, § 1º, inc. I e § 1º-A das referidas leis.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar as despesas, custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si sós critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis das contribuições devidas. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. INDEFERIMENTO.

Após a vigência do regime monofásico de incidência, não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a aquisição e revenda de combustíveis.

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

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

FRETE NA AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE BENS PARA REVENDA ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O frete pago na aquisição de bens não comporta a apuração de crédito das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, em separado, por compor o custo de aquisição do produto adquirido para revenda.

O frete incorrido no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não é passível de apuração de crédito, pois tal serviço é realizado após a finalização do processo produtivo, não podendo ser classificado como insumo, mormente tratando-se de atividade de distribuição de produtos sujeitos à incidência monofásica.

MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO SOBRE VALOR DE AQUISIÇÃO E ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

É vedada a apuração de crédito sobre o valor de aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao ativo imobilizado, bem como sobre os encargos de depreciação sobre tais bens, na atividade de distribuição de combustíveis, bem como em qualquer outra atividade comercial.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016 RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Considerando as disposições dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, trazer aos autos todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir, precluindo

o direito de o manifestante apresentar prova documental em outro momento processual, salvo se incorridas as situações especiais previstas.

INTIMAÇÕES DIRIGIDAS AOS ADVOGADOS. DESCABIMENTO.

No processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016 DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. ÁLCOOL ANIDRO PARA ADIÇÃO A GASOLINA. PRODUTO ADQUIRIDO PARA REVENDA. IMPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

A pessoa jurídica, ainda que sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Cofins em relação a determinadas receitas, que exerce as atividades de importação e distribuição de combustíveis, não pode descontar créditos relativos à Cofins paga na importação do álcool a ser adicionado à gasolina, para posterior revenda, por força da expressa vedação contida no art. 3º, inciso I, alínea b da Lei nº 10.833, de 2003.

Não se confundem a atividade de formulação de combustíveis, que é a produção de gasolina “A” e de óleo diesel “A” exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com as atividades desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível, para obtenção da gasolina “C”, e à adição de biodiesel ao óleo diesel “A” para a obtenção do óleo diesel “B”.

Segundo normas da Agência Nacional do Petróleo, a manifestante enquadra-se como distribuidora da gasolina C e do óleo diesel B e não como produtora ou formuladora de gasolina e óleo diesel (as produtoras produzem gasolina A e óleo diesel A) e, portanto, não faz jus ao crédito previsto no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. INSUMOS. PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DISTRIBUIDOR DE COMBUSTÍVEIS.

É vedada a apuração de créditos sobre aquisição de bens sujeitos à incidência monofásica, adquiridos para revenda, conforme exceção explicitamente prescrita nos textos das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, porquanto expressamente proibida pelo art. 3º, inc. I, alínea b, c/c o art. 2º, § 1º, inc. I e § 1º-A das referidas leis.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar as despesas, custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis das contribuições devidas. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. INDEFERIMENTO.

Após a vigência do regime monofásico de incidência, não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a aquisição e revenda de combustíveis.

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

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

FRETE NA AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE BENS PARA REVENDA ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O frete pago na aquisição de bens não comporta a apuração de crédito das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, em separado, por compor o custo de aquisição do produto adquirido para revenda.

O frete incorrido no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não é passível de apuração de crédito, pois tal serviço é realizado após a finalização do processo produtivo, não podendo ser classificado como insumo, mormente tratando-se de atividade de distribuição de produtos sujeitos à incidência monofásica.

MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO SOBRE VALOR DE AQUISIÇÃO E ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

É vedada a apuração de crédito sobre o valor de aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao ativo imobilizado, bem como sobre os encargos de depreciação sobre tais bens, na atividade de distribuição de combustíveis, bem como em qualquer outra atividade comercial.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016 RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Considerando as disposições dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, trazer aos autos todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir, precluindo o direito de o manifestante apresentar prova documental em outro momento processual, salvo se incorridas as situações especiais previstas.

INTIMAÇÕES DIRIGIDAS AOS ADVOGADOS. DESCABIMENTO.

No processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Assim, a discussão dos autos tem por objeto créditos de PIS/COFINS apurados pela RECORRENTE, decorrentes das seguintes despesas incorridas no período:

- (i) Bens importados adquiridos para revenda ou sujeitos à tributação plurifásica;
- (ii) Bens e serviços utilizados como insumos em geral;
- (iii) Armazenagem de mercadorias;
- (iv) Fretes;
- (v) Energia Elétrica;
- (vi) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- (vii) Encargos de depreciação.

Entendeu a primeira instância que o fato de as receitas auferidas pela RECORRENTE estarem vinculadas à comercialização de mercadorias cujo regime de tributação é monofásico (combustíveis em geral), não teria o direito de descontar/apurar créditos de PIS e COFINS sob o regime não cumulativo referentes às despesas vinculadas à tal atividade, a exemplo dos dispêndios com armazenagem, frete, insumos, aluguéis, energia elétrica, entre outros.

A premissa adotada pelo Auditor é que o regime monofásico afastaria o regime não cumulativo do PIS e da COFINS como um todo e, portanto, os créditos gerados a partir de despesas apuradas pela RECORRENTE, por supostamente não estarem enquadradas no regime não cumulativo, não seriam passíveis de ressarcimento.

Assim, entendeu a DRJ que a alíquota zero na compra e revenda dos produtos pela RECORRENTE afastaria o seu direito de aproveitar créditos sobre as despesas vinculadas à receita de venda dos mesmos, glosando, ipso facto, dispêndios com frete para aquisição dos produtos, transferência, armazenagem, etc.

Em sede de Recurso Ordinário o contribuinte defende, em síntese:

1) Preliminarmente, que seja corrigido um flagrante erro procedimental incorrido no curso deste processo pela DRJ, notadamente ao “converter” *ex officio* e *sponte própria* o recurso hierárquico (fls. 772/790) interposto pela RECORRENTE com base na Lei 9784/99 e dirigido ao Superintendente da SRRF02, em manifestação de inconformidade (art. 74, §9º da Lei 9.430/96), descumprindo a própria decisão judicial proferida no MS 1008345-09.2019.4.01.3200, cujo teor, conforme consta no Despacho DRF/MNS 2/2021 (fls. 808/810) “A decisão judicial determinou a retificação dos despachos decisórios que haviam enquadrado como “compensação não declarada” os objetos das Dcomp. Dessa retificação, deve resultar oportunidade para que o interessado possa apresentar manifestação de inconformidade sob o rito do contencioso administrativo, disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 1972.”.

2) Que diferentemente do que constou na decisão recorrida, não se resumem a “mera compra e revenda de combustíveis”, mas também englobam importantíssima etapa produtiva, notadamente a produção de toda a GASOLINA e todo o ÓLEO DIESEL que são consumidos por veículos automotores em geral, pois são as distribuidoras de combustíveis(RECORRENTE) as únicas responsáveis e autorizadas a realizar a produção/formulação/mistura dos referidos combustíveis, que se dá através da mistura/adição na chamada GASOLINA “A” e no ÓLEO DIESEL “A” de biocombustíveis (EAC e BIODIESEL), formando/produzindo/transformando o ÓLEO DIESEL “B” e a GASOLINA “C”, produtos estes que são os únicos permitidos/próprios para consumo nos veículos automotores que transitam no país.

3) Que os dispêndios com os bens e serviços outrora glosados são, inquestionavelmente, insumos para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela RECORRENTE, possuindo total correlação e umbilical ligação com a sua atividade-fim, de modo que o desconto de créditos de PIS/COFINS é expressamente permitido pela legislação (art. 3, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), chancelado pela jurisprudência do judiciário, notadamente do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no REsp Repetitivo nº 1.221.170 e também pela jurisprudência administrativa, por meio de diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) tanto nas “câmaras baixas” quanto na sua respectiva Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), todos elencados ao longo da presente defesa.

4) Que o acórdão ora recorrido também chancelou entendimento totalmente equivocado de que a legislação que trata de créditos de PIS/COFINS deveria ser interpretada de forma literal, pois o rol dos bens e serviços lá descritos como passíveis de gerar créditos é TAXATIVO, e não exemplificativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo. Passa-se, então, à análise do mérito.

A discussão travada no presente processo se refere a créditos de PIS/COFINS cuja manifestação de conformidade foi julgada improcedente por ter considerado “não formulado” o Pedido de Ressarcimento - PER nº 23311.60430.100816.1.5.19-6804 e da consequente “não declaração” das declarações de compensações - DComp vinculadas ao referido PER, por meio do qual a empresa pleiteou o ressarcimento de supostos créditos, no valor R\$ 16.411.010,41, dos quais R\$ 8.662.929,19 correspondem a créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica (Cod. 201) e R\$ 7.748.081,22 correspondem a créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – Importação (Cod. 208), referentes à Cofins não cumulativa do 2º trimestre de 2016.

Por ter o mesmo teor do processo 10283.901370/2020-42, e concordar com seus fundamentos, adoto a decisão proferida nos autos do mencionado processo, de relatoria do Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, que por unanimidade de votos, decidiu acolher a preliminar de nulidade, para o fim de anular o v. acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos à DRF para, em cumprimento ao Despacho Decisório, retificar e intimar a recorrente para apresentar manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 74, §§7º e 11, da Lei nº 9.430/96, com a posterior realização de novo julgamento, cujo acórdão restou assim ementado:

PROCESSO 10283.901370/2020-42

ACÓRDÃO 3201-002.810 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 12 de fevereiro de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO RECORRENTE PETROLEO SABBA SA INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

ACÓRDÃO RECORRIDO. INOBSERVÂNCIA DE DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. Sendo constatado que a decisão recorrida não observou despacho decisório que determinava a abertura de prazo para apresentação de manifestação de inconformidade, acolhendo recurso hierárquico como se “manifestação de inconformidade” fosse, deve ser reconhecida a nulidade do r. decisum por preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

Assim, adoto as razões de decidir proferida naquele processo, pedindo licença para transcrevê-las:

1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

1.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE ACOLHER RECURSO HIERÁRQUICO INTERPOSTO COM BASE NA LEI N. 9.784/99 COMO MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (ART. 74, §9º, DA LEI N. 9.430/96) – EVIDENTE ERRO NO CUMPRIMENTO DO DESPACHO DECISÓRIO.

Conforme supra relatado, ao apreciar o Pedido de Ressarcimento formulado pela recorrente, e as correspondentes Declarações de Compensação - DComps, a autoridade fiscal concluiu que os créditos pleiteados não eram passíveis de ressarcimento, em razão das vedações contidas nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e, portanto, nos termos do art. 441, combinado com o art. 76, inc. VII2 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, emitiu o Despacho Decisório SRRF02/EQAUD nº 206, de 25/03/2021, em que considerou “não declaradas” as DComps.

Conforme se verifica do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, as decisões de “Compensação Não Homologada” e “Compensação Não Declarada” apresentam efeitos jurídicos distintos e estão submetidas a processos administrativos também distintos, ex vi:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]

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

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

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

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

[...]

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

Tal tratamento normativo distinto foi assim disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.717/17 – vigente à época dos fatos:

Da Compensação Não Homologada

Art. 73. O sujeito passivo será cientificado da não homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento dos débitos

indevidamente compensados no prazo de 30(trinta) dias, contado da data da ciência do despacho de não homologação.

[...]

Da Compensação Não Declarada

Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito:

[...]

Art. 76. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo e no art. 75, a compensação é vedada e será considerada não declarada quando tiver por objeto:

[...]

VII - o crédito que não seja passível de restituição ou de ressarcimento;

[...]

Da Aplicação do Processo Administrativo Fiscal

Art. 135. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, pedido de ressarcimento ou pedido de reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

[...]

§ 4º A competência para julgar manifestação de inconformidade é da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), observada a competência material em razão da natureza do direito creditório em litígio.

[...]

Art. 136. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade, caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. Não caberá recurso de ofício da decisão que considerar procedente manifestação de inconformidade em processos relativos a restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação.

Art. 137. A manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

[...]

Art. 138. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, contra a decisão que:

I - indeferiu o pedido de habilitação de crédito decorrente de ação judicial; ou II - considerou não declarada a compensação.

§ 1º O recurso deve ser apresentado no prazo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos dos arts. 56 a 65 da Lei nº 9.784, de 1999.

§ 2º O recurso será apreciado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

§ 3º Na hipótese de não reconsideração da decisão, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encaminhará o recurso ao titular da unidade.

Art. 139. Os recursos fundamentados no art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999, contra decisões originadas em unidades locais, são decididos, em última instância, pelos titulares das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

No presente caso, foi proferida sentença no Mandado de Segurança 1008345-09.2019.4.01.3200/AM assegurando à RECORRENTE a oportunidade de apresentação de manifestação de inconformidade, nos termos do art. 74 da lei 9430/96, sendo submetido o contencioso ao rito do Decreto 70.235/72.

Outrossim, ao invés de intimar a RECORRENTE para, querendo, apresentar sua respectiva manifestação de inconformidade, o presente processo foi remetido à DRJ que optou por converter o recurso hierárquico de fls. 772/790 anteriormente interposto pela RECORRENTE em manifestação de inconformidade, como se o efeito suspensivo fosse a única diferença entre um recurso hierárquico e a manifestação de inconformidade.

No entanto, em nome da “economia processual e celeridade”, não se pode promover o cerceamento de defesa, até porque existem diferenças gritantes nos ritos:

	RECURSO HIERÁRQUICO	MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE
BASE LEGAL	ARTS. 56 A 65 DA LEI 9784/99	ART. 74, 89 DA LEI 9.430/96
PRAZO	10 DIAS	30 DIAS
CABIMENTO	DECISÕES ADMINISTRATIVAS DE LEGALIDADE E MÉRITO	NÃO HOMOOGENAÇÃO DA COMPENSAÇÃO
INSTÂNCIA REVISORA	PRÓPRIA AUTORIDADE PROLATORA DA DECISÃO E, EM ÚLTIMA INSTÂNCIA, A SRRF	CARF
OBJETIVO (CASO CONCRETO)	DEMONSTRAR QUE OS CRÉDITOS SÃO PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO (AINDA QUE NÃO VENHAM A SER CONSIDERADOS HÍGIDOS <i>IN CONCRETO</i>)	DEMONSTRAR A HIGIDEZ DO DIREITO CREDITÓRIO
EFEITO SUSPENSIVO	NÃO	SIM

No Despacho Decisório Seort/DRF/MNS nº 254, de 04/06/2019 (às e-Fls. 572, e 585 a 586) conclusão da ação fiscal, a autoridade resume os motivos da negação ao direito ao crédito pleiteado, nos termos abaixo:

O contribuinte foi intimado a apresentar toda a documentação fiscal comprobatória do direito creditório pleiteado, bem como promover o correto preenchimento da EFD Contribuições (obrigação acessória onde deve estar exaustiva e cabalmente demonstrada a apuração das contribuições ao PIS e à COFINS) e até a presente data atendeu parcialmente ao que foi solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 098/2019;

Foi verificado que as informações que deveriam espelhar os demonstrativos de cálculos, bem como demais informações sobre a documentação fiscal que deram suporte aos lançamentos e que deveriam constar na EFD Contribuições, não foram devidamente escrituradas, estando a dita obrigação acessória deserta das informações obrigatórias.

[...]

Verificou-se que grande parte das vendas realizadas pela pessoa jurídica no período ora analisado aconteceram sob o regime do CST nº 4 – “TRIBUTADO MONOFÁSICO” e quando consignado na Nota Fiscal Eletrônica que se tratava de CST nº 1 – “TRIBUTADO AD VALOREM” o contribuinte utilizou alíquota zero (0), mesmo para produtos sabidamente tributados de forma monofásica e concentrada nas refinarias, como é o caso do Diesel, conforme relatório de faturamento extraído das notas fiscais eletrônicas de emissão da empresa, anexado às folhas nº 509 a 558, o que nos leva a concluir que a apuração da COFINS não se realiza pela sistemática da “Não Cumulatividade”, apesar de o contribuinte ter informado no preenchimento do PER/DCOMP que o Tipo de Crédito era “Cofins Não-Cumulativa”, o que em princípio se poderia reputar como ocorrência de falsa declaração.

Quanto aos créditos pleiteados sob a rubrica: “208 – Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Importação” no montante de R\$ 7.748.081,22, verificou-se que tal quantia corresponde ao total recolhido a título de CofinsImportação, mediante a incidência da alíquota de 9,65%, nas importações de “Álcool etílico anidro não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, igual ou superior a 80% vol. e teor de água igual ou inferior a 1% vol., para fins carburante, com as especificações determinadas pela ANP, embalagem a granel”, que foram realizadas PROCESSO 10283.905707/2018-76 ACÓRDÃO 103-008.496 – 4ª TURMA/DRJ03 8 no mês de junho/2016, conforme Declarações de Importação (DI) relacionadas nº demonstrativo anexado às fls. 33. Na comercialização do produto importado, seja no mesmo estado em que foi importado ou após mistura do etanol à gasolina, o contribuinte adotou o regime de tributação monofásico, conforme consta nº Relatório de Faturamento extraído das notas fiscais eletrônicas de emissão da empresa, anexado às folhas nº 509 a 558, ou seja, sem tributação nas demais etapas de comercialização, tendo em

vista que a tributação ocorreu em um único momento que foi no despacho aduaneiro de importação. Assim, em razão da adoção do regime de tributação monofásico, não há que se falar em aproveitamento integral de crédito e ressarcimento de toda a COFINS recolhida na importação, pois além de descaracterizar a essência do regime de tributação monofásico, equivaleria a isentar a importação do produto sem o devido permissivo legal.

Nesse momento cabe fazer um esclarecimento sobre os dois sistemas, distintos e incomunicáveis, de apuração da contribuição para o PIS e da Cofins, denominados:

“Regime não cumulativo” e “Regime Monofásico”. O “Regime Monofásico” – “Tributação diferenciada”, também conhecido como incidência monofásica ou concentrada, abrange um grupo de produtos que estão sujeitos à aplicação de alíquotas específicas, diferentes das usuais de 0,65% (PIS) e 3% (Cofins) no Regime Cumulativo e 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins) no Regime Não Cumulativo. As diferenças desta sistemática não se baseiam, no entanto, às alíquotas. A tributação diferenciada se assemelha muito à substituição tributária, uma vez que o ônus tributário de toda a cadeia de comercialização do produto também recai no fabricante ou importador.

Basicamente, fabricantes e importadores aplicam sobre as receitas auferidas nas vendas de tais produtos alíquotas maiores às usuais, enquanto os demais contribuintes da cadeia de comercialização (atacadistas e varejistas) tributam as receitas auferidas nas vendas dos mesmos produtos com alíquota zero. O ônus do tributo, portanto, fica concentrado no fabricante ou importador, motivo pelo qual esta sistemática é conhecida por “incidência monofásica”. Fonte: Manual do PIS e da COFINS – 4ª edição 2013 – FiscoSoft Editora Ltda. – São Paulo/SP.

Portanto, conclui-se com base no que foi apurado nos Autos do presente Processo Administrativo Fiscal, onde se procurou verificar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170 do CTN, que o Contribuinte NÃO logrou êxito na comprovação, do direito creditório pleiteado, razão pela qual, com fundamento no art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, não faz jus ao Reconhecimento do Direito Creditório pleiteado e, por consequência, não faz jus à Compensação/Homologação, dos débitos declarados nas Declarações de Compensações relacionadas no item 2, que seguem acostadas ao presente processo.

Cientificada do ato decisório acima referido em 30/06/2019 (e-fl. 769), a interessada apresentou o recurso pertinente, no rito da Lei nº 9.784, de 1999, ao Superintendente Regional da Receita Federal da 2ª Região Fiscal (e-fls. 772 a 790), em 07/04/2021, acolhido como “manifestação de inconformidade”.

Entendo assim, que assiste razão à recorrente.

Ora, o Despacho Decisório é claro ao dispor que estava reformando a decisão para alterar a classificação adotada em relação aos créditos pleiteados, de “créditos não passíveis de ressarcimento” para “créditos passíveis de ressarcimento”, assim como, a classificação das compensações decididas, de “Compensação não declarada” para “Compensação não homologada”, e como consequência, facultar ao interessado a apresentação de recurso nos termos do art. 135 da IN RFB nº 1.717, de 2017.

Ao acolher o Recurso Hierárquico interposto pela recorrente, com base nos artigos 56 a 65 da Lei nº 9.784/99 e nos artigos 138 e 139, ambos da Instrução Normativa “IN” RFB nº 1.717/17, como se “manifestação de inconformidade” fosse, o v. acórdão recorrido não só descumpriu frontalmente a decisão judicial que determinava expressamente a abertura de prazo para apresentação da manifestação de inconformidade, como cerceou o direito de defesa da recorrente, ao pretender equiparar recursos com hipóteses de cabimento, matérias de defesa, ritos processuais, regramentos legais, instâncias de julgamento e objetos de todo distintos.

Diante do exposto, restando configurada a preterição do direito de defesa que enseja a nulidade do r. decisum, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/723, voto por acolher a preliminar de nulidade, para o fim de anular o v. acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos à DRF para intimar a recorrente para apresentar manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 74, §§7º e 11, da Lei nº 9.430/96, com a posterior realização de novo julgamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e acolher a preliminar de nulidade, para o fim de anular o v. acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos à DRF para intimar a recorrente para apresentar manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 74, §§7º e 11, da Lei nº 9.430/96, com a posterior realização de novo julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA