



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.907229/2020-96
ACÓRDÃO	3301-014.749 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUL PLATA TRADING DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA IN LOCO. Indeferida de forma motivada a diligência in loco e existindo conjunto probatório considerado suficiente para o julgamento, não se caracteriza cerceamento de defesa nem nulidade da decisão.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

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

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL DE IMPORTAÇÃO E REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. SÚMULA CARF nº 234. Na atividade de comércio, não há direito a créditos de Cofins. Art. 3º, inciso II ass Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Súmula CARF nº 234.

ÔNUS DA PROVA. ALEGADA ATIVIDADE MISTA (INDÚSTRIA E COMÉRCIO). Incumbe ao contribuinte demonstrar, por documentação idônea, a existência de processo produtivo próprio e a utilização de bens e serviços como insumos. A mera alegação de equiparação a industrial, desacompanhada de controles de produção e evidências de industrialização, não autoriza o creditamento.

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

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

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

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

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

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

Recurso voluntário parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência, vencida a Conselheira Rachel Freixo Chaves (relatora) e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre armazenagem de mercadorias para revenda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro quanto à rejeição da diligência.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) conselheiros (as) Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório do acórdão 11-49.704, da 2ª Turma da DRJ/REC, de 31 de março de 2015, complementando-o ao final com o necessário.

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em razão do Despacho Decisório de 07/05/2021, com ciência em 08/05/2021, fl.289, que reconheceu parcialmente o direito creditório solicitado pela contribuinte, referente a COFINS – Não Cumulativa, do 4º Trimestre de 2016 (01/10/2016 a 31/12/2016). O valor parcialmente concedido, de R\$ 815.062,21, foi objeto de compensação e, por esta razão, não há valores a serem ressarcidos por meio do Pedido de Ressarcimento (Retificador) nº 33395.41704.230719.1.5.19-4255, objeto do presente processo. Os valores do pedido e valores confirmados de crédito após análise, bem como o débito compensado, são os a seguir demonstrados:

As informações complementares anexas ao Despacho Decisório são: 1) Planilha Crédito Apurado com base no artigo 1º, parágrafo 7º da Lei nº 12.859/2013 (Total do Crédito Presumido sobre Vendas do Álcool Importado); 2) Importações confirmadas no Siscomex (Importação de Álcool Etílico em Dezembro de 2016); 3) Créditos escriturados pela empresa (EFD/Contribuições), mas não admitidos na Base de Cálculo dos Créditos (Bens para revenda); 4) Bens Utilizados como Insumos;

Créditos escriturados pela empresa (EFD/Contribuições), mas não admitidos na Base de Cálculo dos Créditos (Serviços utilizados como insumos); 6) Créditos Escriturados pela empresa (EFD/Contribuições) e confirmados (Despesas de Energia Elétrica); 7) Créditos escriturados pela empresa (EFD/Contribuições), mas não admitidos na Base de Cálculo dos Créditos (Armazenagem e Fretes na Operação de Venda); 8) Créditos escriturados pela empresa (EFD/Contribuições) e créditos não admitidos na Base de Cálculo dos Créditos (Devolução de Vendas Tributadas por Unidade de Medida); 9) Declarações de Importação produtos NCM 2710.1921 e 2710.1259; 10) Créditos escriturados nas Notas Fiscais de Entrada Etanol Anidro com Corante (NCM 22072011), Gasolina A (NCM 27101259), Óleo Diesel A S 500 e Óleo Diesel S10 (NCM 27101921); 11) Valores Contabilizados

EFD/Contribuições e Valores Confirmados após a Auditoria; 12) Informação Fiscal nº 0272021/EQAUD3/EQRAT2/SRRF09/RFB, de 5 de abril de 2021, fls. 486 a 499; 13) Tabela 1: Receitas Contabilizadas e Cálculos dos % de Rateio de Créditos; 14) Tabela 2: Créditos Apurados na Auditoria; 15) Tabela 3: Débitos a Deduzir Apurados; e 16) Tabela 4: Controle de Créditos Apurados.

Segundo a Informação Fiscal nº 027-2021/EQAUD3/EQRAT2/SRRF09/RFB, de 5 de abril

de 2021, foi formalizado o e-dossiê nº 13033.190656/2020-21 para controle de documentos e comunicação com o contribuinte em razão de Sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5063284-93.2020.4.04.7000/PR. A análise foi realizada nos seguintes processos e períodos de apuração:

Para a realização da auditoria dos créditos foram utilizados os arquivos SPED EFD/Contribuição, SPED/NFE - Notas Fiscais de Saída e Entrada, bem como elementos angariados junto ao contribuinte, tais como o demonstrativo detalhado de Créditos Presumidos do PIS e COFINS apurados na forma do artigo 1º da Lei nº 12.859/2013, entre outras informações.

Segundo a Informação Fiscal, a atividade principal da interessada é o Comércio Atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina, bem como o comércio atacadista de soja, cereais e leguminosas, açúcar, óleos e gorduras, lubrificantes, defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, produtos químicos e petroquímicos. Além disso, é também representante comercial e agente do comércio de combustíveis minerais, produtos siderúrgicos e químicos.

A autoridade fiscal informa que no período sob análise a interessada escriturou receitas de revenda de bens submetidas à tributação por unidade de medida, receitas com alíquota zero, classificadas pela empresa como de tributação monofásica, e receita financeiras, tributadas com alíquotas diferenciadas (0,65% para PIS e 4% para COFINS). Informa que todas as mercadorias revendidas pela empresa são submetidas à tributação concentrada das Contribuições para o PIS e para a COFINS, quais sejam:

Ressalta que a fiscalizada utiliza duas formas diferentes de tributação para os mesmos

tipos de produtos revendidos e que, após apurações realizadas no curso da auditoria fiscal, constata se que são elas:

1) Receitas Tributadas no Mercado Interno por Unidade de Medida comercializada:

são provenientes de produtos cujos origem dos produtos vendidos tributados por unidade foi a importação com o pagamento do PIS e da COFINS importação; e

2) Receitas Não Tributadas no Mercado Interno (Tributado Monofásico – Alíquota Zero): Revenda de produtos adquiridos no mercado interno de fornecedores que procederam à tributação dos bens por unidade de medida.

No período sob análise, afirma a fiscalização que constatou os seguintes créditos:

Calculado sob Alíquotas Básicas:

Bens para Revenda (CST 53): segundo a fiscalização entre os bens adquiridos para revenda há bens que não foram revendidos pela empresa em todo período analisado, não sendo possível identificar o motivo e a destinação de tais aquisições. São eles: Vermelho SOLV 3030, UNISOL LIQUID ORANGE 2364 (BALDE 18 KG) e UNISOL LIQUID RED BZ (18 kg) que foram adquiridos nos períodos abaixo:

Bens utilizados como Insumos (CST 53) e Serviços Utilizados como insumos (CST 50 e 53): em relação a esses créditos a fiscalização entendeu que não há direito ao crédito uma vez que esse tipo de crédito é vedado para empresas que desenvolvem exclusivamente atividades comerciais, uma vez que tais créditos relativos a insumos se referem somente a bens e serviços aplicados “na prestação de serviços e produtos ou fabricação de bens ou produtos”, conforme itens 40 e 41 do Parecer Normativo nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que esclarece o conceito de insumos na legislação de PIS e de COFINS e as repercussões no âmbito da Receita Federal do Brasil do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Ressalta, ainda, que a maior parte dos serviços não poderiam ser admitidos como insumos, mesmo se contratados por empresa industrial, por falta de previsão legal. São eles: seguros de produtos, serviços de descarga, serviços sem PIS e COFINS; e Serviços de Terceiros, cujo detalhamento revelou ter natureza de agenciamento marítimo, serviços de desembarço, supervisão de carregamento, serviços de apoio portuário, análise e emissão de laudos de produtos e organização de serviços logísticos.

No que diz respeito a este trimestre, verifica-se que não há bens utilizados como insumos, e o Demonstrativo de Créditos fl. 262 demonstra que a totalidade dos serviços utilizados como insumos pela interessada foi glosada, conforme a seguir demonstro:

Despesas com Energia Elétrica (CST 50 e 53): em relação a essa rubrica decidiu a fiscalização que a interessada tem direito ao ressarcimento/compensação em relação à parcela dos créditos vinculada às vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada, que são revendidos com alíquota zero. Utiliza o artigo 16 da Lei nº 11.116/2015 c/c artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Despesas com Armazenagem de Mercadoria, Frete na Operação de Venda (CST 53):

segundo a Informação Fiscal, os produtos sujeitos à tributação monofásica (combustíveis) não admitem o crédito de PIS e COFINS no caso de tributação monofásica.

A fiscalização dividiu esta rubrica considerando dois temas, a saber:

1) se os produtos foram adquiridos no mercado externo (previsão legal: Artigo 15,

inciso II e V da Lei nº 10.865/2004):

Neste caso, no entender da fiscalização, para bens adquiridos no mercado externo,

afirma que não há previsão para o aproveitamento de crédito de armazenagem e/ou frete nas operações de venda de produtos importados. Ressalta que a legislação que permite a apuração de créditos relativamente aos bens adquiridos para revenda por importações é o artigo 15, incisos II e V da Lei nº 10.865/2004. E que mesmo o inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não permitiria a apuração de créditos.

2) se os produtos foram adquiridos no mercado interno (previsão legal: Artigo 3º,

inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003):

Segundo a fiscalização, a possibilidade de apurar créditos de armazenagem e frete nas

operações de vendas está prevista no inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Afirma que por meio desse enquadramento legal é possível concluir que os créditos permitidos são aqueles relacionados à armazenagem e fretes nas operações de venda dos produtos relacionados nos incisos I e II do artigo 3º. Isso coloca os produtos sujeitos à tributação concentrada fora da possibilidade de se creditar dessas despesas.

Calculado sob Alíquotas por unidade de produto:

Devolução de Vendas sujeitas à incidência não cumulativa (CST 50 e 53): segundo a

fiscalização houve reparações nesta rubrica. A empresa escriturou quase todos os créditos dessas devoluções de venda com CST PIS/COFINS 53 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno), mas tal vinculação não poderia prevalecer, uma vez que tais créditos decorrem exclusivamente de saídas/receitas tributadas, mesma natureza da saída que gerou a devolução, objeto do crédito, logo os mesmos deverão ser admitidos/confirmados, mas com CST PIS/COFINS 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno). Como as devoluções de bens foram destinadas ao mercado interno com tributação por unidade de medida, esse custo é diretamente vinculado a receitas tributadas no mercado interno, não sendo comum às receitas não tributadas que decorreram de vendas de produtos com alíquota zero, os quais foram adquiridos no mercado interno com tributação monofásica, enquanto os produtos que foram devolvidos foram adquiridos por importação.

Decorrentes de Importações - Aquisição de Bens para revenda (CST 50 e 53): neste

caso, a fiscalização confirmou os valores parcialmente, resultando em pequenas glosas do PIS/Importação e COFINS/Importação, em razão de divergências entre os valores escriturados e os pagamentos comprovados no SISCOMEX – Importação. Neste caso, a vinculação do crédito utilizada pela interessada (considerando o rateio entre as Receitas Tributadas e Não Tributadas), segundo afirma a autoridade fiscal, também não pode prosperar, pois esses créditos decorreram da importação de combustíveis tributados por unidade de medida.

Créditos Presumidos de PIS e de COFINS (até o 4º trimestre de 2016): calculados sobre

o volume mensal de venda no mercado interno de álcool, inclusive para fins carburantes, produzidos ou importados por pessoa jurídica, sujeito ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, nos termos do artigo 1º da Lei nº 12.859/2013. Segundo informa a fiscalização, a interessada faz jus aos valores pleiteados a título de crédito presumido.

Após todas as verificações realizadas, exclusões de base de cálculo de créditos e glosas

de créditos de importação, foram elaboradas as Planilhas de cálculo do PIS e da COFINS com o resultado da análise donde se concluiu que o PER objeto deste processo poderá ser parcialmente deferido. De forma resumida, os valores contabilizados dos créditos na EFD/Contabilizados e os valores confirmados – após auditoria podem ser resumidos pelas tabelas a seguir:

Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, em 04/06/2021, fl. 25. Inicialmente, faz um pequeno resumo acerca das conclusões das autoridades fiscais e a decisão pelo deferimento parcial do pedido de ressarcimento.

Segundo a interessada, a Plata Sul Trading do Brasil atua no comércio atacadista de

álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo – não realizado por transportador retalhista (T.R.R) – e comércio atacadista de lubrificantes e de outros produtos químicos e petroquímicos. Secundariamente, também desenvolve atividade de comércio atacadista de demais itens, como soja, cereais, açúcar, óleos e gorduras.

Alega que sua atividade é mista. Atua na indústria e comércio. A natureza industrial

configura-se em razão de ser a recorrente empresa importadora, cuja conceituação tem amparo, por exemplo, nos termos do artigo 9º, inciso I do Decreto nº 7.212/2010, embora com atividade sem a incidência de IPI. Informa que as autoridades fiscais tiveram um entendimento equivocado acerca desta

questão, pois não tendo atividade industrial, como concluiu erroneamente o Despacho Decisório, não haveria possibilidade de créditos de PIS e de COFINS relativamente às aquisições de bens e serviços utilizados como insumo.

Continua seu raciocínio de defesa, afirmando que não há divergência entre as partes

sobre a apuração e aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes dos incisos I, II e IV a XI, sob a ótica da natureza da atividade (comércio, prestação de serviços ou indústria). Menciona que a Receita Federal do Brasil aduz que a apuração do crédito se destina tão somente às empresas prestadoras de serviços e indústrias, cuja tese é amparada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018. Que ela, por sua vez, está embasada em precedentes e na ausência de restrição legal, infere ser plenamente cabível a apuração de créditos sobre bens e serviços, independente da atividade, desde que essencial/relevante para a obtenção de receita/faturamento e consecução da atividade empresarial.

Alega que as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 indicaram os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, dispondo de rol exemplificativo. Que a Receita Federal não poderia estabelecer normas restritivas ao aproveitamento dos créditos a serem confrontados com os débitos dessas contribuições. Reforça que o §12º do artigo 195 da Constituição Federal não delega à lei o grau de não cumulatividade. Que apenas define setores de atividade econômica para os quais tais contribuições seriam integralmente não cumulativas, incluindo-se a atividade comercial. Que, considerando que a atividade comercial está amparada pela não cumulatividade, certo é que qualquer restrição, legal ou infralegal, estará eivada de inconstitucionalidade.

No seu entender, o conceito de insumo, para fins de interpretação da sistemática não

cumulativa do PIS e da COFINS, está estritamente vinculado aos bens e serviços empregados direta ou indiretamente na atividade empresarial, desde que, sem aquele componente, não haveria obtenção de receita/faturamento, ou, ainda, considerando que a supressão de determinado bem ou serviço, causaria a diminuição da receita/faturamento. Ressalta que se trata de interpretação decorrente do julgamento Recurso Especial nº 1.221.170/PR e que qualquer interpretação contrária a este entendimento representa afronta ao Princípio da Não-Cumulatividade, por restringir o alcance da sistemática na atividade comercial. Traz o entendimento do jurista Paulo de Barros Carvalho mencionando que a legislação não especificou o conteúdo, limites e extensão do princípio da não cumulatividade. Cita a exposição de motivos nº 197-A da Medida Provisória 135/2003, que precedeu a Lei nº 10.833/2003, que, em síntese, menciona que a instituição da COFINS não cumulatividade visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo.

Acredita que a restrição a vigência do Princípio da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS à atividade comercial é o mesmo que admitir a tributação com alíquota majorada e com efeito cascata, onerando excessivamente a cadeia comercial e o consumidor final. Que se trata de um tratamento inconstitucional que afronta os incisos II (Princípio da Isonomia) e IV (Princípio do Não Confisco) do artigo 150 da Constituição Federal.

Ressalta que de acordo com o julgamento do Superior Tribunal de Justiça no RESP nº 1.221.170/PR (repetitivo) restou fixadas duas teses importantíssimas ao caso: 1) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004; 2) O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Afirma que não há na decisão do STJ restrição do aproveitamento dos créditos à atividade comercial. Como reforço para sua argumentação cita decisões judiciais favorecendo terceiros.

Alega que para que se constate o desenvolvimento de atividade mista pela recorrente,

faz-se cabível e oportuno o pedido de diligência à autoridade administrativa, de modo que o fiscal compareça até a sede da empresa e verifique o exercício de indústria (importação) e comércio pela recorrente.

Dando continuidade à sua defesa, a contribuinte analisa a essencialidade e relevância de diversos itens, a saber:

1) Serviços Contratados de pessoa jurídica – relacionados à importação (serviços portuários): são essenciais na medida em que se suprimidos tais serviços restaria inviabilizado o desenvolvimento da atividade empresarial da recorrente, ou quando menos acarretaria no comprometimento da qualidade e quantidade da comercialização realizada, impactando diretamente na obtenção de receita/faturamento. Como reforço de argumentação cita decisão do Conselho Superior de Recursos Fiscais nos autos do Processo nº 10314.720217/2017-14 e outros;

2) Agenciamento Marítimo: considerando a complexidade envolvida no trânsito de mercadorias entre países, é indispensável a contratação do referido serviço para fins de possibilitar a importação das mercadorias comercializadas pela interessada, se fazendo, portanto, essencial e relevante para a consecução da atividade empresarial da recorrente;

3) Análise em Amostra de Óleo: a interessada realiza a contratação do serviço de análise do óleo importado, no intuito de confirmar se este atende aos critérios e características dos combustíveis passíveis de venda no mercado interno, aceitos pela agência reguladora. Sem o dispêndio não haveria meio de se averiguar se o produto atende à normatização, razão pela qual é indispensável a contratação do serviço, sendo evidente sua essencialidade e relevância;

4) Emissão de Laudo: segundo a interessada está submetida aos encargos para emissão de laudo, exigido pela Receita Federal do Brasil, o qual tem como objetivo identificar e quantificar as mercadorias importadas. Informa que o serviço gera um custo necessário, sob pena de ficar impossibilitada de desenvolver seu objeto social;

5) Seguros: a interessada contrata seguro a fim de ver preservada a mercadoria que fica armazenada no porto, sendo relevante e necessária para a concretização da atividade desenvolvida;

6) Assessoria ou Consultoria de qualquer natureza: nesta rubrica inclui serviços advocatícios e de contabilidade. De acordo com a interessada, sem a contratação de tais serviços não seria possível desenvolver sua atividade, uma vez que há exigências legais rotineiras que não são possíveis de serem afastadas no exercício de sua atividade empresarial;

Por fim, a interessada lembra do Teste de Subtração mencionado pela decisão do STJ no Resp nº 1.221.170/PR, afirmando que sem os serviços portuários, agenciamento marítimo, emissão de laudo, seguros e assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não haveria possibilidade de se realizar a importação dos combustíveis, e, ainda, sem os serviços de análise de amostra de óleo não haveria possibilidade de comercialização dos itens, por vedação da agência reguladora.

Quanto ao direito de crédito de PIS/COFINS em relação aos Bens para Revenda, informa a interessada que embora a descrição dos itens tenha sido utilizada a expressão “bens para revenda” trata-se de produtos que integraram os produtos revendidos pela recorrente, eis que se trata de componente de adição obrigatória no diesel, compondo o produto comercializado.

Segundo a interessada, a Resolução ANP nº 50, de 23/12/2013 editada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP prevê no artigo 12 a necessária adição do corante vermelho ao diesel.:

Art. 12. O óleo diesel S500 deverá conter corante vermelho, conforme especificado na Tabela III do Regulamento Técnico, parte integrante desta Resolução.

§ 1º É de responsabilidade exclusiva dos produtores e importadores a adição de corante vermelho, conforme estabelecido pelo caput.

§ 2º Fica permitido ao operador logístico contratado por distribuidor adicionar o referido corante, quando da impossibilidade da adição ser realizada pelo produtor ou importador, desde que acompanhado por firma inspetora para verificar a mistura sem prejuízo do disposto no §1º.

§ 3º A firma inspetora de que trata o § 2º deverá ser contratada pelo produtor ou importador para acompanhar a adição de corante pelo operador logístico sem prejuízo do disposto no § 1º.

§ 4º Os produtores ou importadores, excetuado o previsto no § 2º, só poderão entregar o óleo diesel A S500 ao distribuidor adicionado de corante vermelho.

Ressalta que o descumprimento desta determinação imposta pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP poderá resultar em autuação por venda do produto em desacordo com as especificações técnicas exigidas. Que são produtos imprescindíveis para que se obtenha o produto final a ser comercializado, configurando-se nitidamente a essencialidade/relevância do bem para o desenvolvimento da atividade empresarial. Reafirma o Teste de Subtração mencionado na decisão do STJ para ressaltar que não há o que se falar na possibilidade de comercialização do óleo diesel S500 sem a adição do corante, já que a substância que seria vendida não estaria de acordo com as determinações legais.

Quanto ao direito de crédito de PIS/COFINS em relação às Despesas incorridas com

Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda, a interessada lembra que o Despacho Decisório dividiu essas despesas em produtos adquiridos no mercado interno e produtos adquiridos no mercado externo e que o crédito foi indeferido em razão de o produto adquirido ser monofásico ou importado. Em sua aceção, a interessada vê a possibilidade de o contribuinte aproveitar créditos de PIS e de COFINS, advindo da contratação do serviço de armazenagem de mercadorias e de frete na operação de venda, desde que suportado pelo vendedor.

Reforça que não há confusão entre as operações de aquisição de mercadorias e a contratação do serviço de armazenagem/transporte das mercadorias para fins de geração de créditos de PIS e de COFINS na não cumulatividade. Trata-se, portanto, no seu entender de operações distintas e independentes para fins de apuração dos créditos de PIS e de COFINS. Cita algumas decisões do CARF, entre as quais decisões que se referem a fretes na aquisição de produtos.

Por fim, quanto a este item entende que se deve reconhecer o direito de a recorrente

utilizar crédito da não cumulatividade dos serviços contratados a título de armazenagem de mercadorias e/ou frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, independentemente da tributação do PIS e da COFINS.

Quanto ao direito de crédito de PIS/COFINS em relação às Devoluções de Vendas e Bens de Revenda - Importados, a interessada se insurge quanto à readequação realizada pela autoridade fiscal no sentido de conceder o direito ao crédito e vinculá-lo exclusivamente a Receitas Tributadas no Mercado Interno.

Em sua fundamentação a interessada cita o Guia Prático da EFD/Contribuições. Informa

que o enquadramento das rubricas CST PIS/COFINS 53 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e não Tributadas no Mercado Interno) justifica-se em razão de a empresa estar submetida ao regime não cumulativo e realizar operações geradoras de crédito vinculadas a receitas de naturezas diversas, como operações tributadas no mercado interno e operações não tributadas no mercado interno, nessa última diante da comercialização dos produtos importados, os quais têm incidência de PIS e COFINS de forma monofásica, sendo revendidos no mercado interno com alíquota zero. Pede a reforma do Despacho Decisório quanto a esse item.

Por fim, no que diz respeito aos pedidos, a interessada requer a reforma da decisão da autoridade fiscal em razão do que alegado na Manifestação de Inconformidade. Além disso, pede que seja realizada a diligência in loco, no presente caso, para que se constate que a recorrente desenvolve atividade mista (indústria e comércio) e para que se confirme a utilização de corante no óleo diesel, tratando-se de insumo utilizado pela recorrente no desenvolvimento de sua atividade empresarial. Anexa à Manifestação de Inconformidade, a interessada apresentou Cartão CNPJ, Contrato Social, Documentos do Representante Legal e Descrição Completa das Atividades e documentos correlatos às atividades de importação.

É o relatório.

2. Em 6 de dezembro de 2022, 9ª TURMA/DRJ09, pelo acórdão a 109-015.319, julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

INSUMO. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela impugnante, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição.

HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ROL EXAUSTIVO.

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

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

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

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

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

RATEIO DOS CRÉDITOS COMUNS – INAPLICABILIDADE

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

CONTENCIOSO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. EFEITOS

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

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

DO MÉRITO

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

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

(b) Agenciamento marítimo:

(c) Análise em amostra de óleo:

(d) Emissão de laudo:

(e) Seguros:

(f) Assessoria ou consultoria de qualquer natureza:

2. DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS EM RELAÇÃO AOS BENS PARA REVENDA
 3. DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS COM AS DESPESAS INCORRIDAS COM ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA
 4. DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS RELACIONADO À DEVOLUÇÃO DE VENDAS E BENS PARA REVENDA – ALTERAÇÃO DE CST
4. É o relatório.

VOTO VENCIDO

I. DO CONHECIMENTO

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

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

7. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

II. PRELIMINAR

II.1. DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

8. A recorrente suscita, em preliminar, nulidade do acórdão de primeira instância por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, em razão do indeferimento injustificado de diligência in loco requerida na manifestação de inconformidade, com o objetivo de demonstrar o efetivo exercício de atividade industrial, além da atividade comercial, no contexto da importação de combustíveis.

9. Conforme ressaltado, o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

10. A Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece, em seu artigo 2º, que a Administração obedecerá aos

princípios da motivação, razoabilidade, ampla defesa e contraditório, entre outros, e, no artigo 38, prevê que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, requerer diligências e perícias, o § 2º desse dispositivo determina que somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

11. No âmbito específico do processo administrativo fiscal, o Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 18, dispõe que a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, e o artigo 59 estabelece que são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

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

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

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

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

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

17. A diligência requerida, portanto, não se mostra impertinente, desnecessária ou protelatória, à luz do artigo 38, § 2º, da Lei nº 9.784/1999, mas sim adequada, idônea e diretamente vinculada à elucidação de premissa fática que condiciona o enquadramento jurídico

da recorrente e a própria aplicação de entendimentos sumulados do CARF sobre creditamento de insumos em atividades comerciais.

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

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

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

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

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

23. Vencida pelo colegiado neste tópico, passo a análise do mérito.

III. MÉRITO

III.1. Contextualização processual. Do conceito de insumo à luz do RESP 1.221.170/PR

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

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

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

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE . CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO . DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e

da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

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

28. A técnica utilizada pelo Tribunal foi denominada “teste de subtração”, mediante o qual parte-se de uma descrição objetiva da cadeia produtiva e, em seguida, simula-se, em juízo hipotético, a retirada do bem ou serviço em análise. Se, sem ele, o processo não puder ser concluído ou o resultado final mostrar-se destituído de utilidade econômica ou jurídica, então conclui-se pela essencialidade ou relevância do item, qualificando-o, assim, como insumo. A aferição, por conseguinte, é casuística, dependente das peculiaridades tecnológicas, econômicas e regulatórias de cada atividade econômica.

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

Tabela 01: Critérios fixados pelo STJ

Critério Jurídico-Interpretativo	Descrição Técnica-Operacional
A) Essencialidade	O item é estrutural à atividade econômica, sendo sua ausência impeditiva da produção ou do serviço.
B) Relevância	O item não é incorporado fisicamente ao produto, mas é necessário por exigência normativa ou singularidade

	tecnológica.
C) Teste de Subtração	Supressão hipotética do item na cadeia produtiva. Se a produção se inviabiliza ou o produto perde validade jurídica ou utilidade econômica, o item deve ser considerado insumo.
D) Limite Legal (Vedação Expressa)	Ainda que o item se revele essencial ou relevante, o crédito será indevido se houver vedação expressa nas Leis de regência (arts. 3º, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei nº 10.865/2004).

Fonte: Elaborado pela Relatora.

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

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

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

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

Tabela 02: Metodologia analítica de observância obrigatória pelo julgador

Etapa Metodológica

Descrição Técnica

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

Fonte: Elaborado pela Relatora.

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

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

III.2. Da Atividade Desenvolvida Pela Recorrente E Do Direito Ao Crédito De Cofins Dos Bens E Serviços Utilizados Como Insumos

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

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

38. A Recorrente defende, em síntese, que:

(i) sua atividade mostra-se de grande complexidade, por envolver a importação de combustíveis, mercadorias inflamáveis que, se transportadas ou armazenadas de forma incorreta, podem causar danos irreparáveis ao meio ambiente e à saúde pública, o que lhe imporá elevado grau de rigor técnico e regulatório;

(ii) a atividade desenvolvida qualificar-se-ia como mista, abrangendo indústria e comércio;

(iii) no que se refere ao comércio, o tratamento seria inequívoco, conforme consta, inclusive, de seu cartão CNPJ e de seu contrato social;

(iv) a natureza industrial, por sua vez, decorreria do fato de ser empresa importadora, cuja equiparação a industrial encontra amparo, segundo sustenta, no art. 9º, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), ainda que desenvolva atividade sem incidência de IPI;

(v) seria considerada indústria, igualmente, na medida em que realizaria a mistura de substâncias para fins de comercialização de seus produtos, a exemplo da adição de corante ao diesel, em atendimento às normas da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP;

(vi) por ser importadora de combustíveis, estaria equiparada à indústria, com fundamento no art. 9º, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010, o que, em seu entendimento, lhe conferiria direito a créditos de Cofins sobre bens e serviços utilizados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, interpretado à luz do critério de essencialidade ou relevância fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SÚMULA CARF Nº 234

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

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

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

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

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

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

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

assessoria ou consultoria de qualquer natureza, mantendo-se incólume a decisão de primeira instância.

III.3. Do direito ao crédito de cofins em relação aos bens para revenda

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

55. A recorrente, por seu turno, frisa que os créditos de PIS e COFINS em questão se referem à aquisição de produtos classificados na NCM 3204.19.20 e 3204.19.90, que tratam de “matérias corantes orgânicas sintéticas e preparações à base dessas matérias corantes: Corantes solúveis em solventes (corante solvente)”.

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

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

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

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

Consta no rol de suas atividades o “comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos não especificados anteriormente (CNAE 46.84-2-99)”, e foram escrituradas, em alguns meses, aquisições de produtos classificados na NCM 3204.19.20 e 3204.19.90: Matérias corantes orgânicas sintéticas e

preparações à base dessas matérias corantes: Corantes solúveis em solventes (corantes solventes), com denominação comercial:

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

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

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

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

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

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

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

III.3. Do direito ao crédito de COFINS com as despesas incorridas com armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda.

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

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

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

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

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

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

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

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

- (i) inexistir direito ao crédito de COFINS sobre fretes na operação de venda de gasolina e óleo diesel sujeitos à tributação concentrada, por força da remissão do inciso IX ao inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003; e
- (ii) admitir, por outro lado, o direito ao crédito sobre despesas de armazenagem de mercadorias, por inexistir, quanto a essa despesa específica, a mesma

restrição legal. Ilustra essa orientação, a título de reforço interpretativo, o Acórdão nº 9303-016.668, proferido em 28 de março de 2025, no Processo nº 13161.901079/2017-43.

71. Eis a ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2014

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTE DESTA TURMA, ACÓRDÃO N° 9303-015.955.

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

REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE DESTA TURMA, ACÓRDÃO N° 9303-015.955.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).

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

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

- (i) quanto ao frete na operação de venda de combustíveis monofásicos, o inciso IX, ao remeter ao inciso I, submete-se à mesma limitação deste, de modo que, se os bens para revenda estão excepcionados por força da tributação concentrada, não há falar em crédito sobre o frete vinculado à venda desses bens,

- (ii) quanto à armazenagem de mercadorias, não se verifica, na literalidade da lei, remissão que condicione o crédito à natureza plurifásica do produto, permitindo leitura segundo a qual, mesmo em relação a combustíveis monofásicos, a despesa de armazenagem pode gerar crédito na sistemática não cumulativa, desde que observados os demais requisitos legais (ônus suportado pelo vendedor, idoneidade da documentação, vinculação à atividade).

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

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

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

76. De outro, admite-se o crédito sobre despesas de armazenagem de mercadorias, quando devidamente comprovadas e suportadas pela Recorrente, não havendo, quanto a essa rubrica específica, restrição legal que impeça o aproveitamento no âmbito da não cumulatividade.

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

III.4. Do Direito Ao Crédito De Cofins Relacionado À Devolução De Vendas E Bens Para Revenda – Alteração De CST

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

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

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

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

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

IV. CONCLUSÃO

83. Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as despesas com armazenagem de mercadorias vinculadas às operações de revenda de combustíveis sujeitos ao regime de tributação concentrada (monofásica), nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

84. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

VOTO VENCEDOR

85. Conselheiro Marcio Jose Pinto Ribeiro, redator designado**1 MÉRITO****1.1 DILIGÊNCIA**

A divergência foi estabelecida em torno da necessidade de diligência.

O voto condutor assim manifestou acerca do cabimento da diligência:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Consta do acórdão recorrido que:

(...)

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

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

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

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

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

(...)

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

Por diversas vezes o contribuinte tenta justificar o seu direito creditório com base em alguma norma regulamentadora, mas a própria decisão paradigma aponta que existe a necessidade de que tais despesas se caracterizem como insumo. Portanto, por exemplo, o fato de uma norma regulamentadora determinar como devem ser realizados os dispêndios com laudos técnicos, não transforma tais despesas em insumos. É necessário um nexo dessas despesas com a atividade produtiva ou de prestação de serviços da empresa.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

SÚMULA CARF Nº 234

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

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

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

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

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

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

2 CONCLUSÃO

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

Assinado Digitalmente

Marcio Jose Pinto Ribeiro

DOCUMENTO VALIDADO