



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720328/2024-28
ACÓRDÃO	3201-012.850 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFINARIA DE PETRÓLEO RIOGRANDENSE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2020

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

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita

Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

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

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

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

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

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

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

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS.

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

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2020

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

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

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

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

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

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias

demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

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

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

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS.

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

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa dos seguintes créditos (i.1) calculados com as alíquotas *ad rem* sobre as aquisições de gasolina, hidrocarbonetos, óleo diesel e nafta, e (i.2) relativamente a dispêndios portuários na importação, contratados de forma autônoma junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País; e, (ii) por maioria de votos, para manter a glosa dos créditos extemporâneos, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tal glosa.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

A DRJ/03 julgou improcedente a impugnação do contribuinte em epígrafe, que recorreu ao Carf. Segue-se com o relatório da referida decisão, iniciando pelo **relatório fiscal e auto de infração**:

Trata-se de auto de infração lavrado para constituir créditos tributários de PIS e de Cofins por glosas de créditos que teriam sido aproveitados indevidamente durante o ano-calendário (AC) 2020, cuja ciência foi realizada em 24/05/2024 (fl. 1.351). Irresignada a autuada ofereceu Impugnação em 25/06/2024 (fl. 1.354).

O procedimento de fiscalização que tinha como foco o cruzamento entre as notas fiscais e as declarações contábeis tributárias depositadas no Sped, resultou na apuração de irregularidades, consolidadas aqui em três grupos, a saber: aquisição de produtos, no mercado doméstico e internacional, inseridos no processo produtivo, em que o mote da investigação fiscal diz com o uso de alíquotas *ad rem* quando o correto, em sua perspectiva, seria o manejo de alíquotas *ad valorem*; a tomada de serviços alfandegários, de manutenção de item do imobilizado, de exames clínicos de funcionários e de recepção, transporte e armazenagem posteriores ao processo produtivo, todos, na visão do Auditor responsável pelo procedimento, incorretamente utilizado para prover descontos de PIS e de Cofins; cômputo indevido de créditos apurados extemporaneamente e, por fim, despesas decorrentes do consumo de água desqualificadas pelo fisco como insumos.

Da Aquisição de Produtos no Mercado Doméstico e Internacional.

Foram analisadas as operações no mercado interno relativas à gasolina A, hidrocarboneto tolueno, xileno e COPERAF (ezolem 6/13) e no mercado externo referentes a importações de óleo diesel S10 e nafta, todos qualificados como insumos pela Autoridade Tributária diante do exame orientado pelos critérios da essencialidade e da relevância, conforme trecho a seguir extraído do relatório fiscal.

19.8. Aquisições no mercado interno

19.8.1. O inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003⁹, possibilita a pessoa jurídica descontar do valor das contribuições apuradas na forma do art. 2º das mesmas Leis, créditos calculados em relação às aquisições no mercado interno, **no mês**, de bens para utilização como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Como descrito anteriormente, para haver direito ao desconto dos créditos os bens adquiridos no mercado interno **devem ser relevantes e/ou essenciais para o processo produtivo ou de prestação de serviços da pessoa jurídica e ter se sujeitado à tributação das contribuições sociais**, em respeito ao disposto no inciso II do § 2º do art. 3º das referidas Leis⁶.

19.8.2. Os créditos de PIS e Cofins decorrentes de aquisições no mercado interno de matérias-primas e insumos para utilização em processo produtivo de bens destinados à venda (no caso, derivados do petróleo) ou na prestação de serviços, nos termos do inciso I do §1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003¹⁰, serão determinados mediante a aplicação das alíquotas *ad valorem* respectivas de 1,65% e 7,60%, previstas no caput do art. 2º das mesmas Leis.

19.8.3. O fluxo produtivo mostra que as matérias-primas e insumos adquiridos no mercado interno no período, com os CFOPs 1.101 e 2.101, **alimentaram o processo industrial de refino de petróleo para produção de combustíveis, solventes e demais produtos dele derivados.**

Contudo, a Fiscalização observa que a legislação não autoriza o uso de alíquotas *ad rem*, quando o produto adquirido no mercado interno é destinado ao processo produtivo, cabendo tão somente a apuração mediante a incidência de alíquotas *ad valorem*. Diz que o art. 24 somente seria aplicável para as hipóteses de aquisição para revenda, quando o tipo de alíquota poderia coincidir com a adotada pelo fornecedor, havendo previsão legal para incidência do tipo *ad rem*, sendo essa exatamente a pretensão da Impugnante e o centro da discussão. Veja-se:

19.8.5.6. **Não há hipótese na legislação tributária para o desconto de créditos calculados com o uso de alíquotas *ad rem* sobre as aquisições de bens utilizados como insumo em processo produtivo.** O que existe é o art. 24 da Lei nº 11.727/2008¹¹ em que a pessoa jurídica produtora ou fabricante dos produtos relacionados no §1º do art. 2º da Lei nº 10.833/2003¹² (inciso I para o caso em análise) pode descontar créditos calculados em relação às **aquisições de gasolina** de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, **para revenda no mercado interno ou exportação**, onde seus valores correspondem aos das contribuições sociais devidas pelo vendedor em decorrência da operação. Nesse caso, se o vendedor tiver calculado as contribuições sociais com base em alíquotas *ad rem*, fixadas pelo art. 23 da Lei nº 10.865/2004, com as reduções do Decreto nº 5.059/2004¹, estas serão as utilizadas pelo adquirente na apuração dos créditos. Vale destacar que não há nas EFD-C e nas notas fiscais de saída emitidas pela empresa fiscalizada, operações de revenda no mercado interno ou de exportação de gasolina. **Portanto, a aquisição de Gasolina A para utilização como insumo em processo produtivo inviabiliza a tomada de créditos com base no citado art. 24.**

Quanto às operações no mercado externo, o Auditor Fiscal seguiu a mesma linha investigativa adota para o mercado doméstico, negando a possibilidade do uso de alíquota *ad rem* para o aproveitamento de créditos das contribuições de PIS e de Cofins.

(...)

Consolidando as glosas relativas às aquisições de insumos, consta no relatório fiscal a tabela 6 abaixo reproduzida, em que Tab2 e Tab3 são concernentes às apurações individualizadas das compras no mercado interno, respectivamente,

envolvendo gasolina A e os hidrocarbonetos tolueno, xileno e COPERAF, e Tab4 e Tab5, às operações no mercado externo, relativas a óleo diesel (S10) e nafta.

(...)

Vale dizer, por fim, que para afastar a hipótese de produtos adquiridos para revenda, a Autoridade Tributária realizou pesquisa no banco de dados de notas fiscais eletrônicas, não encontrando operação de revenda dos produtos em tela, classificando-os, após exame da essencialidade e da relevância que representam no processo produtivo, como insumos.

Aproveitamento Extemporâneo de Créditos.

Trata-se de serviços tomados durante os anos de 2016, 2018 e 2019 cujos creditamentos foram aproveitados no ano de 2020, conforme planilha GOLSA CRED CONSTIT EXTEMP, violando, segundo a Fiscalização, o disposto no art. 3º, I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, onde se preconiza que o aproveitamento se dará no mês de aquisição (emissão da nota fiscal pelo fornecedor) dos serviços pelas alíquotas de 1,65% e 7,60%. Assevera que o desconto fora do próprio mês somente seria possível com as retificações das escritas fiscais, sendo esse o ponto questionado pela Autuada que não vê legalidade em tal exigência.

Do total de créditos glosados, afirma ainda a Autoridade Tributária, 94,64% corresponderiam a serviços portuário/alfandegário, insuscetíveis, sob seu ponto de vista, de gerar desconto, conforme Solução de Divergência Cosit nº 7, de 22/05/2012, e Solução de Consulta nº 241, de 19/05/2017.

(...)

Serviços portuários / alfandegários.

Os serviços Portuários/Alfandegários em questão dizem com armazenamento, despacho aduaneiro, inspeção, custo de estadia etc. que estariam, sob a ótica da Defendente, relacionados à logística necessária para o ingresso de produtos estrangeiros no país, no caso, petróleo e seus derivados. A Auditoria, contudo, baseada na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 22/05/2012, e na Solução de Consulta Cosit nº 241, de 19/05/2017, já reproduzidas ao norte, glosou os descontos da não cumulatividade por entender que são desconexas e precedentes ao processo produtivo, conforme trecho do relatório fiscal abaixo.

(...)

Despesas com manutenção predial/benfeitorias

A Autoridade Tributária glosou descontos das contribuições de PIS e Cofins por entender que as despesas corresponderiam a obras e serviços de construção civil, de manutenção de equipamento e de limpeza de objetos, todos, em sua visão, alheios ao processo produtivo da Fiscalizada. Confira-se:

20.7.5.2. Os gastos com obras e serviços de construção civil, relativos a edificações ou benfeitorias (instalações/manutenções prediais) em imóveis próprios ou de terceiros são, por natureza, dissociados do processo produtivo de refino de petróleo ou de prestação de serviço da empresa fiscalizada. Não se confundem com insumos utilizados em qualquer etapa do processo, conseqüentemente o creditamento de seus valores na modalidade “insumo” mostra-se indevido. Esses dispêndios apenas podem gerar créditos na medida em que, observadas as normas existentes, passam a integrar o ativo imobilizado da empresa e se habilitam a gerar créditos de PIS e Cofins em função dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, conforme dispõe o inciso III do §1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003²³.

20.7.5.3. Igualmente não se confundem com insumos, por completa dissociação com o processo produtivo de refino de petróleo ou de prestação de serviço da empresa fiscalizada, os dispêndios com a limpeza de móveis em geral (mesas, cadeiras, armários, etc.), de carpetes, de armários da diretoria, de eletrodomésticos, de sanitários, de salas, de máquinas de café, de portas, de escadas, de esquadrias, de corrimões, etc.

20.7.5.4. A modalidade de creditamento com base em insumos é regra geral aplicável aos dispêndios do processo produtivo ou de prestação de serviços da pessoa jurídica. Deve ser preterida em relação às demais hipóteses legais de aproveitamento de créditos, quando ocorrerem, conforme disposto no parágrafo 76 do PN Cosit nº 5/2018, abaixo transcrito.

(...)

Despesa com saúde.

Trata-se, e quanto a isso não há debate nos autos, de exames clínicos e testagem para Covid 19, oferecidos pela Contribuinte aos funcionários. A contenda, resumidamente, gravita sobre sua qualificação como insumo, geradores ou não de créditos para fins de não cumulatividade do PIS e da Cofins. A Auditoria Fiscal os desqualificou como tal, conforme excerto abaixo.

(...)

Serviço de recepção, movimentação e armazenagem.

Trata-se de serviços de recepção, movimentação e armazenagem de produtos acabados, tomados da empresa Granel Química Ltda., que, sob a ótica da fiscalização, fundada no Parecer Normativo Cosit nº 5, não dariam direito a descontos de créditos de PIS/Cofins, uma vez que realizados após o processo produtivo. Estariam, assim, despidos da qualidade de insumo.

Excetuou, entretanto, a armazenagem por força do art. 3º, IX, e art. 15 da Lei nº 10.833/2004. Veja-se:

(...)

Tendo desqualificado a recepção e movimentação como insumos, a Autoridade Tributária informa que buscou, por meio de Termo de Intimação, obter a dissociação deles do serviço de armazenagem, sem sucesso. As notas fiscais e os contratos registram todos os serviços agregados. Cita, por fim, a Solução de Consulta Cosit nº 154 de 24/07/2023 por abordar caso semelhante, servindo-lhe de paradigma. Confira-se:

(...)

Das Despesas Relativas ao Consumo de Água.

Por fim, os créditos constituídos em virtude do consumo de água, lançados na EFD-C na rubrica “Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor” foram glosados pela Autoridade Tributária, considerando que tal produto não se configuraria como insumo, ainda que orientado pela interpretação extensiva inaugurada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, não podendo gerar descontos de créditos. Confira-se:

21.1. De acordo com as EFD-Contribuições a empresa fiscalizada descontou em 2020 créditos de PIS e Cofins constituídos no período, na modalidade *Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor*, em relação às despesas com a água fornecida pela Companhia Riograndense de Saneamento (Corsan) para consumo em suas instalações. As despesas totalizaram R\$ 1.248.463,81 (um milhão, duzentos e quarenta e oito mil, quatrocentos e sessenta três reais e oitenta e um centavos), resultando nos créditos respectivos de R\$ 20.599,63 (vinte mil, quinhentos e noventa e nove reais e sessenta e três centavos) e R\$ 94.883,25 (noventa e quatro mil, oitocentos e oitenta e três reais e vinte e cinco centavos).

21.3. Os gastos com água podem até gerar direito a créditos quando esta, em face do processo produtivo da empresa (processamento/produção de alimentos, por exemplo), caracterizar-se como insumo, observando-se as definições legais e normativas existentes.

A interessada **impugnou** a autuação. O relato abaixo tem referência na decisão citada:

A impugnante considera correto o cálculo pelas alíquotas *ad rem*. Os produtos são correntes de gasolina e de óleo diesel que foram destinadas à formulação de combustíveis por meio de mistura “de forma mecânica” para a obtenção das especificações da ANP para Gasolina A e Diesel A S10 (Docs. 03 a 07 da Impugnação – fls. 1503/1527 - laudos/relatórios de ensaio, fluxogramas e notas fiscais). A destinação do produto é que define o enquadramento como correntes de gasolina e diesel, conforme a jurisprudência desse E. CARF.

Entende possível o creditamento extemporâneo. As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2004 não imporiam condicionantes, buscariam, ao revés, facilitar o aproveitamento dos créditos.

Em outro ponto, rebate a tese que nega creditamento de despesas portuárias/alfandegárias, visto que vinculadas diretamente à importação dos produtos, classificado no próprio relatório fiscal, como insumos. Exibe como exemplo os dados das notas fiscais nº 820, 821 e 1.379 (pinçadas da planilha GLOSA CRED CONTIT EXTEMP, elaborada pela auditoria fiscal), onde constam as descrições complementares “GASOLINA - TAXA TRANSPETRO – DESCARGA – NOV/2016” e “ÓLEO DIESEL A S10 - TAXA TRANSPETRO – DESCARGA- 02/2019” e traz julgado do CARF acolhendo sua tese. Os serviços Portuários/Alfandegários em questão, armazenagem, despacho aduaneiro, inspeção, custo de estadia etc. estariam, sob a ótica da defendente, relacionados à logística necessária para o ingresso de produtos estrangeiros no país, no caso, petróleo e seus derivados.

Sobre a manutenção predial/benfeitorias, os serviços tiveram aplicação nas instalações industriais, suscetíveis, portanto, à qualificação como insumo, valendo-se, como meio

de prova, da planilha anexada como doc. 11, onde constariam a relação de produtos e valores glosados, bem como as respectivas áreas de produção em que os produtos foram aplicados. Em adição, sugere a análise do seu Plano Geral de Manutenção (doc. 12) que prevê prazos para inspeção e manutenção de seus tanques, caldeiras e demais unidades industriais.

A Impugnante, após breve contextualização dos efeitos da pandemia de COVID19 no ambiente corporativo, sustenta a essencialidade e a relevância dos testes laboratoriais para a manutenção, à época, de seu processo produtivo.

Também sustenta, citando decisão do Carf, que a armazenagem, a recepção e a movimentação de derivados de petróleo são serviços interrelacionados e mutuamente dependentes e, nessa condição, todos dariam direito ao desconto da não cumulatividade pretendido.

O consumo de nitrogênio, ainda nas palavras da Impugnante, teria participação na movimentação impulsionando as mercadorias através dos oleodutos, não servindo para inertização dos tanques como entendeu a Autoridade Tributária. Assim o dispêndio correspondente estaria vinculado ao armazenamento. Quanto ao consumo de GLP, foi reproduzido fragmento do contrato de prestação do serviço de armazenagem reservado à descrição, onde se prevê o seu uso para aquecimento dos tanques.

O consumo de água, segundo a Defendente, tem por motivo o abastecimento de caldeiras geradoras de energia por vaporização, útil ao seu processo produtivo. Forneceu como meio de prova o “Normativa Cód. GEFPROD/I-003”, produzido por ela mesma, autuado como doc. 13, onde constam protocolos de segurança e controle do fluxo de água. Menciona a Solução de consulta Cosit nº 204 e a Solução de Consulta Disit nº 61.

Defende a nulidade do auto de infração, porque estaria lastreado em premissas falsas. Primeiramente em relação aos hidrocarbonetos, inclusive a gasolina, diz que a Autoridade Tributária se equivoca ao afirmar que tais produtos tomam lugar no processo de refino de petróleo. O correto seria a participação deles na etapa de formulação da gasolina tipo A, procedimento alheio ao processo industrial. Seria, assim, apenas uma etapa de mistura mecânica para atingir os padrões da Agência Nacional do Petróleo (ANP) e os produtos nele envolvidos destinar-se-iam à revenda, enquadráveis no art. 24 da Lei 11.727/2008.

Os mesmos argumentos foram aduzidos para o Diesel S10 e para a Nafta, sugerindo que eles participariam do processo de formulação de Diesel S-500 e de Gasolina A, não do processo de refino de petróleo. Estaria, assim, caracterizada a operação de revenda de produtos uma vez que ingressaria, na formulação, óleo diesel (S-500) e sairia também óleo diesel (S-10), bem como ingressaria gasolina (nafta) e sairia gasolina A, como produtos acabados, autorizando a incidência do art. 24 da Lei nº 11.727/2008 com previsão de uso de alíquotas ad rem.

Quanto ao mérito, a Impugnante inicialmente busca combater o indício lançado no relatório fiscal acerca da ausência da atividade de formulação no seu CNAE. Diz que, embora nele não contenha a formulação de gasolina e de diesel como sua atividade empresarial, tal

autorização é inerente à atividade econômica das refinarias de petróleo. Diz, ainda, que o art. 15, § 8º, inciso II, e o art. 17, inciso II, da Lei nº 10.865/2004, o art. 198 da IN 2.121/2022 e o art. 327 da IN 1.911/2019, sistematicamente, lastreariam o uso de alíquota *ad rem*.

Por fim, alega que nem mesmo a venda da fração remanescente de diesel S-10 (63.881,32 m3) não utilizado na formulação de diesel S-500 foi considerado como revenda pela Autoridade Fiscal.

A DRJ considerou improcedente a impugnação. A ementa foi assim redigida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2020

IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CREDITAMENTO DE PIS E COFINS. USO DE ALÍQUOTA AD REM. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese legal prevista no art. 24 da Lei nº 11.727/2008, que autoriza o uso de alíquotas *ad rem* para cálculos dos créditos de PIS e Cofins, restringe-se aos casos de aquisição de derivados de petróleo com o intuito de revenda, ainda que sujeitos à formulação (mistura mecânica) em fase intermediária, não alcançando as hipóteses de aquisição de correntes de gasolina e óleo diesel para formulação (mistura mecânica) com produção própria, derivadas do processo de refino de petróleo. Nesse caso, deve-se aplicar as alíquotas *ad valorem*, estampadas no caput do art. 2º da Lei 10.833/2003 e da 10.637/2004.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2020

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE.

O aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e da Cofins na apuração pela modalidade da não cumulatividade requer a retificação e atualização continuada da escrituração fiscal (EFD-Contribuições, DAFON, DCTF) desde o período de apuração em que foi constituído até o período de seu aproveitamento.

DESPESAS ALFANDEGÁRIAS E PORTUÁRIAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas alfandegárias e portuárias não geram direito a créditos na apuração do PIS e da Cofins devidos pelo modelo da não cumulatividade por inexistência de permissivo legal e por não poderem ser qualificadas como insumos, visto que incorrem em momento precedente ao início do processo produtivo.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO E BENFEITORIAS. CAPITALIZAÇÃO. CREDITAMENTO. PROVA DE VIDA ÚTIL DO BEM.

Os gastos com manutenção e benfeitorias podem gerar créditos na forma de aquisição de insumos, entretanto se deles houver aumento da vida útil do bem

em que foram empregados, devem ser capitalizados gerando créditos à medida que os bens são depreciados.

DIPÊNDIOS COM EXAMES CLÍNICOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios incorridos para viabilizar a atividade de mão de obra não geram direito a créditos na apuração de PIS e da Confins não cumulativos por falta de previsão legal.

CONSUMO DE ÁGUA. CREDITAMENTO. PROVA DE USO NO PROCESSO PRODUTIVO. NECESSÁRIA.

Somente o consumo de água necessário ao processo produtivo gera direito a créditos para efeito da não cumulatividade das contribuições para PIS e para COFINS.

A empresa foi cientificada em 05/12/2024. Em 02/01/2025, apresentou recurso voluntário.

Apresenta seu relato dos fatos. Reafirma e reforça os argumentos apresentados na impugnação. No recurso, consta sumário à fl. 1723.

Ao argumento de nulidade, acrescenta alegação de nulidade também da decisão recorrida em função de (a) alteração do motivo do lançamento, (b) omissão quanto ao pedido de perícia e, (c) omissão quanto ao enfrentamento do argumento autônomo. Anexa Manual do Formulador / ANP, protocolo na ANP do relatório demonstrativo de operações e Nota Técnica ANP. Descreve o uso de cada um dos bens adquiridos em questão e ressalta existir autorização para atuar como formulador de combustíveis.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator.

Conhecido o recurso, segue a apreciação.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente manifesta-se pela nulidade do auto de infração e da decisão recorrida.

Com relação à autuação, entende ter se baseado em premissa equivocada, de que os bens objeto de autuação adquiridos foram destinados ao processo de refino, e não foram.

Pois bem, o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (com força de lei – Processo Administrativo Fiscal) aponta hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e consiste em um procedimento que permite e materializa a cobrança de tributos ou, ainda, reduz saldos de créditos das contribuições passíveis de dedução. Oportuno destacar que o parágrafo único do artigo 142 do CTN esclarece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Porém, não é obrigatória a verificação extensiva de toda a contabilidade e todos os itens da apuração do contribuinte.

Todos os elementos acima foram descritos no termo de verificação fiscal. A fundamentação legal das contribuições constou da autuação. No termo de verificação fiscal é descrito o procedimento realizado. O lançamento foi realizado por auditor-fiscal da RFB, atendendo as formalidades legais e demonstrando a apuração do tributo de forma motivada, acompanhada da fundamentação legal.

O recorrente detalha as normas que entende pertinente referentes ao ramo dos combustíveis. Explica o conceito e diferença do formulador de combustíveis, em relação à produção a partir da refinaria.

Ocorre que a fiscalização detalhou as compras realizadas, o fornecedor e outras informações, reproduziu o informado pela empresa em suas manifestações e ofereceu seu entendimento, no caso, pela glosa da diferença de créditos com a utilização das alíquotas *ad rem*. O entendimento foi, em termos genéricos, que a atividade desenvolvida não permitia a apuração de créditos com o fundamento legal utilizado. O entendimento da empresa de que o uso do bem adquirido foi apenas para a mistura mecânica não deixou de ser reproduzido no relatório fiscal.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. Dessa forma, a contestação será objeto de análise de mérito, o que se verá a frente.

Tampouco há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou do contraditório. A fiscalização demonstrou de forma clara e objetiva a origem e os motivos da lavratura, descrevendo os documentos utilizados, com o atendimento de todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, como o da legalidade. Cabe observar, ainda, que os autos de infração foram regularmente cientificados ao sujeito passivo, tendo sido concedido prazo para

apresentação da impugnação. A despeito da defesa ter sido garantida, direito efetivamente exercido, com o questionamento dos diversos argumentos da fiscalização, parece importante pontuar que a atividade possui regulação específica para as contribuições em comento, inclusive com diferentes formas de cálculo dos tributos. A atividade é regulada, com diversas normas estabelecidas pela Agência Nacional de Petróleo, mas que devem ser utilizadas desde que não contrariem a legislação tributária.

Assim, a complexidade e particularidade do ramo podem exigir interpretações particulares, mas não são causa de nulidade *per se*. Agora, o fundamental é a constatação de que os **questionamentos na impugnação demonstraram a plena compreensão da autuação**.

Cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo.

PIS - LANÇAMENTO - Para infirmar o valor lançado, incumbe ao impugnante provar os fatos extintivos ou modificativos do direito do autor, juntando os documentos que façam prova do fato alegado. **Recurso negado**.

(Segundo Conselho de Contribuintes; Data da Sessão: 07/12/1999; Recurso 202-11.700).

.....

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

(...)

(Processo: 16682.900630/2013-17; acórdão: 3201-001.931; sessão: 23/07/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

(...)

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

(Processo: 10882.722259/2014-94; acórdão: 3201-010.999; sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

A recorrente alegou, também, a nulidade do acórdão. Primeiro, considera que a decisão da DRJ alterou a motivação do lançamento. São pontuados trechos da informação fiscal e da decisão da DRJ, que indicariam que, primeiro, a glosa foi fundamentada em que os bens seriam insumos do refino e que a empresa não possuía CNAE relativa à atividade de formulação, ao passo que o julgamento manteve a autuação, mas porque os produtos teriam sido destinados à “formulação (mistura mecânica) com produção própria, derivadas do processo de refino de petróleo”, o que não estaria abarcado pelo art. 24, §1º, da Lei nº 11.727/2008.

De qualquer forma, a atividade de refinaria desempenhada tem relação com o entendimento da fiscalização pela alteração do cálculo do crédito sobre aquisições de Gasolina A, Hidrocarbonetos, Óleo Diesel e Nafta da forma *ad rem* para a *ad valorem* (padrão), o que foi mantido pela DRJ. Na decisão, aprecia-se a glosa realizada, mas a partir dos argumentos e do confronto de fundamentos apresentados na impugnação. No caso, a atividade de refino também foi considerada para o enquadramento na modalidade de crédito. Verifica-se mais uma ênfase diferente do que uma mudança de fundamento, a ensejar declaração de nulidade. Considera-se possível prosseguir na apreciação do recurso voluntário.

Há outros dois itens suscitados de nulidade do julgamento realizado, a omissão quanto ao pedido de perícia e o não enfrentamento do argumento autônomo com relação à revenda de óleo diesel S-10 sobressalente.

Quanto ao primeiro, importa frisar, de forma bem sintética, as diferentes interpretações do caso concreto com relação à possibilidade de enquadramento na hipótese no art. 24 da Lei 11.727/2008. Por um lado, entende-se inaplicáveis os pressupostos básicos da revenda, uma vez que bens envolvidos na formulação também foram produzidos pela empresa na fase de refino. De outro lado, entende-se que a produtora ou fabricante de gasolina e de óleo diesel sujeita à apuração não-cumulativa de PIS/Cofins que venha a adquirir correntes de gasolina e de óleo diesel fará jus aos créditos correspondentes ao PIS/Cofins devidos pelos vendedores ou apurados na operação, incluindo o caso das alíquotas *ad rem*.

A empresa solicita perícia, que já havia solicitado na impugnação. Segue texto do recurso:

Neste contexto, forte no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, a Recorrente **reitera o requerimento** de realização de **perícia** para que sejam respondidos os quesitos a seguir formulados, a fim de que sejam confirmadas as características técnicas dos hidrocarbonetos líquidos adquiridos pela Recorrente (Gasolina A, Hidrocarbonetos, Óleo Diesel e Nafta) e a sua efetiva destinação, para que se possa, então, definir a sua correta classificação como correntes de gasolina e de óleo diesel utilizadas na formulação de gasolina ou de óleo diesel, por meio de um simples processo mecânico de mistura, indicando como perita Cláudia Alves Bonow, Engenheira Química, inscrita no CPF/MF sob o nº 009.109.950-10, com endereço na Av. Eng. Heitor Amaro Barcelos, 551, CEP 96202-900, Rio Grande (RS), telefone (53) 3233-8150 e e-mail claudia.bonow@refinariariograndense.com.br:

- 1) A Gasolina A, os Hidrocarbonetos, o Óleo Diesel A S10 e a Nafta adquiridos pela Recorrente caracterizam “correntes de gasolina” ou “correntes de óleo diesel”?
- 2) A Gasolina A, os Hidrocarbonetos, o Óleo Diesel A S10 e a Nafta adquiridos pela Recorrente foram utilizados na formulação da Gasolina A e do Óleo Diesel S-500 por meio de simples mistura mecânica, sem a necessidade de processos industriais mais elaborados, a exemplo do craqueamento?
- 3) A Gasolina A, os Hidrocarbonetos, o Óleo Diesel A S10 e a Nafta adquiridos pela Recorrente alimentaram as unidades de refino de petróleo?

Não se nega a existência de razões para a reclamação com relação a falta de manifestação na decisão recorrida sobre o pedido de perícia. De fato, desejável a rejeição expressa. Inobstante, decorre claramente das razões de decidir do julgado, em coerência com a abordagem adotada, como visto acima, a desnecessidade da perícia vindicada.

Não há mácula suficiente para manifestar a nulidade da decisão *a quo*. Tal medida resultaria na mesma abordagem, com a manifestação expressa, atrasando apenas o trâmite processual, que deve, pelo princípio da oficialidade, ser impulsionado em direção a sua solução.

Os quesitos apresentados conduzem à solução proposta pela empresa, visando destacar a utilização dos bens adquiridos e importados à mistura mecânica para obtenção da gasolina ou óleo vendidos. A recorrente já apresenta laudo técnico para indicar que os produtos objeto da autuação foram destinados à atividade de formulação de gasolina e óleo diesel. Não se vê razão para não oferecer credibilidade ao aludido laudo, ou mesmo condições para algum tipo de auditoria de produção a ser hoje realizada. Dessa forma, considerando o litígio posto, na forma acima apresentada, considera-se desnecessária a perícia. Ademais, como se verá, há condições para apreciar o mérito da discórdia.

Ainda, a empresa reclama da omissão do julgado com relação ao óleo diesel sobressalente. Veja-se o recurso (questão também posta na impugnação):

46. No item C.2.1.4 da Impugnação, a Recorrente postulou a aplicação do princípio da verdade material para fosse reconhecido o direito aos créditos “ad rem”, ao menos, sobre a parcela (63.881m³) do “Óleo Diesel A S10” importado (151.096m³) efetivamente revendida/comercializada como “sobras de correntes” (fls. 1414-1418).

47. Em que pese esse argumento autônomo tenha constado expressamente no acórdão recorrido (fl. 1676), **a DRJ simplesmente deixou de enfrentá-lo**, em manifesta **preterição do direito de defesa**.

48. Note-se que o Óleo Diesel A S10 não se enquadra sequer na motivação adotada pelo Acórdão recorrido porquanto não foi objeto de **“formulação (mistura mecânica) com produção própria”**, mas efetivamente comercializado/revendido, da forma como importado.

Efetivamente, a DRJ poderia ter sido mais expressa sobre a questão. Entretanto, foi considerado que os valores deveriam estar submetidos a mesma regra específica dos combustíveis adotada. De todo o modo, se poderá apreciar o mérito adiante.

Veja-se que a regra geral de revenda não permitiria crédito, se tido como questão independente, de simples comércio. E o contribuinte, nesse ponto, busca justamente, como argumento adicional, uma análise independente da questão da revenda do óleo diesel. Aí não se diferiria do comerciante de produto sujeito a tributação concentrada. Sobre tal, a jurisprudência é tranquila:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

(...)

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITO. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes quanto estes são utilizados como insumo somente ocorre quando a empresa realiza a prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de insumos em relação às atividades estritamente comerciais.

(Acórdão: 9303-016.325; processo 10120.721567/2013-33; sessão: 12/12/2024; 3ª. Turma da CSRF).

.....

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

COMBUSTÍVEIS (GASOLINA E ÓLEO DIESEL). TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDEDOR. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. VEDAÇÃO EXPRESSA EM LEI.

As receitas de vendas de combustíveis (gasolina e óleo diesel) efetuada por distribuidora submetem-se ao recolhimento de que trata o art. 2º, § 1º, inciso I das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03. **O art. 3º, inciso I, alínea “b” dessas mesmas Leis vedam expressamente o direito ao creditamento das referidas contribuições em relação aos combustíveis adquiridos para revenda.**

Tal situação não foi alterada pela legislação superveniente, nem pelo art. 16 da Medida Provisória nº 206/2004 (atual art. 17 da Lei nº 11.033/2004) que somente esclareceu que o fato de a alíquota na venda ser zero não impede a manutenção do crédito (obviamente nas hipóteses em que ele já existia), nem pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, que apenas limitou temporalmente a utilização do saldo credor acumulado no trimestre.

Tivesse havido derrogação da vedação pelo art. 17, da Lei n. 11.033/2004, esta não sobreviveria ao regramento realizado pela lei posterior que reafirmou a vedação (Lei n. 11.787/2008) e que não foi declarada inconstitucional.

(Acórdão: 3201-009-325; processo 10850.723458/2011-44; sessão: 24/09/2021; 1ª. Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

(gn).

A empresa pode argumentar que não é o mesmo caso, porém, seu argumento autônomo busca, justamente, apartar a sistemática específica para a análise como revendedor.

No regime concentrado, por regra, como o nome refere, a tributação esperada é concentrada em uma etapa da cadeia, passando a ser atribuída alíquota zero às demais etapas. Assim, não há crédito a ser aferido, pois a tributação já foi realizada no *quantum* previsto. É admitido, porém, crédito para a utilização como insumo do bem. Neste caso, outro será o produto vendido pelo adquirente produtor.

Como indica a RFB/Cosit (SC Cosit/RFB 23/2020 -transcreve-se apenas a do PIS, inexistindo diferença para a Cofins):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

INSUMOS. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS.

O sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a se submeter ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica.

Desde que não haja limitação decorrente do exercício de atividade comercial pela empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida pelo art. 3º, I, “b”, c/c o art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos a que se referem os demais incisos do art. 3º desta Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

De acordo com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2008, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep regularmente apurados podem ser mantidos e aproveitados, se vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE AGOSTO DE 2014.

(gn).

A DRJ apreciou a questão como vinculada à sistemática dos combustíveis, aplicando a mesma solução. Deve-se prosseguir na apreciação do mérito do processo.

2 MÉRITO: DAS ALÍQUOTAS APLICÁVEIS AOS COMBUSTÍVEIS

A empresa apurou créditos com as alíquotas *ad rem* sobre determinados bens do ramo dos combustíveis adquiridos no mercado interno ou importados, sob a tutela do art. 24 da Lei 11.727/2008. A fiscalização glosou os valores, recalculando-os com as alíquotas padrão (*ad valorem*).

As aquisições foram de Gasolina A (mercado interno), Hidrocarbonetos (mercado interno), Óleo Diesel (importado) e Nafta (importado). A empresa apura as contribuições pelo

regime não cumulativo. Era optante, no período em comento, do Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre Combustíveis e Bebidas (Recob) e **apurou as contribuições para o PIS e Cofins em suas vendas de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) por meio das alíquotas *ad rem* (por unidade de medida do produto)** fixadas pelo art. 23 da Lei nº 10.865/2004, com as reduções do Decreto nº 5.059/2004.

Os créditos aferidos pela empresa foram ajustados pela fiscalização para as alíquotas *ad valorem*, uma vez não ser possível, para a fiscalização, o enquadramento na hipótese da Lei 11.727/2008 para a empresa produtora em questão. Já a empresa argumenta pela adequação ao art. 24 da Lei 11.727/2008, com o cálculo do crédito pelas mesmas alíquotas da importação ou aquisição no mercado interno, ou seja, no caso, pelas alíquotas do art. 23 da Lei 10.865/2004.

A DRJ manteve a autuação. Veja-se:

Vale observar que, em regra, não havia a aquisição dos aludidos produtos para mistura, haja vista que a Impugnante tinha capacidade de produzi-los e executar todas as fases de produção sem a intervenção de produtos de terceiros, conforme se observa no trecho a seguir, o que reforça a ideia de que a formulação (mistura mecânica) é indispensável ao processo produtivo e que a venda se refere à produção própria, não uma revenda de mercadorias adquiridas.

(...)

Veja-se que o art. 24, § 1º, da Lei nº 11.727/2004 trata especificamente da operação de revenda dos produtos adquiridos, autorizando, nesse caso, o uso de alíquotas *ad rem*, conforme lembrou a Autoridade Tributária em seu relatório fiscal, desde que esse também tenha sido o tipo de alíquota utilizada pelo fornecedor. Ocorre que os produtos importados ou obtidos no mercado interno, aqui em exame, se prestaram ao papel de insumo, contribuindo para que os produtos saídos do refino atendessem os limites de octanagem e de presença de enxofre estabelecidos pela ANP.

Desse modo, considerando todo o exposto nos tópicos relacionados ao processo produtivo e às preliminares de nulidade, sobretudo no que diz respeito às **circunstâncias específicas da Impugnante como a planta industrial por ela apresentada e suas fases de produção, o mercado que busca atender e, conseqüentemente, o produto acabado pretendido, não há como segregar os processos de refino e de formulação, atribuindo somente ao primeiro o caráter de industrialização**, visto que dele não resulta o produto dentro das especificações de qualidade.

Nesse cenário, a legislação é clara, dispensando a cada caso, vale dizer, aquisição como insumo e aquisição para revenda, dispositivos específicos, conforme já demonstrado ao norte.

(gn).

A DRJ não considera os CFOPs da operação, mas sim a condição de refinaria, que utiliza o produzido em sua refinaria para obtenção do produto, independente da forma de aproveitamento do bem importado ou adquirido, isoladamente.

Pois bem, veja-se a legislação objeto do litígio, começando pelas alíquotas que se pode dizer padrão, argumentadas pela fiscalização, e incluindo os bens adquiridos no mercado externo (é citada a Lei 10.637/2002, sendo igual para a Cofins na Lei 10.833/2003):

Lei nº 10.637/2002

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Lei nº 10.865/2004

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de:

a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Já, abaixo, procura-se apresentar a legislação alegada pela recorrente, a partir da aplicação do art. 24 da Lei 11.727/2008, combinada com os arts. abaixo da Lei 10.865/2004 (o art. 23 da Lei 10.865/2004 implementou o Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas - Recob, ao qual o produtor ou o importador dos combustíveis podem optar):

Lei nº 11.727/2008

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode **descontar créditos** relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, **para revenda no mercado interno ou para exportação**.

§ 1º **Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.**

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Lei nº 10.865/2004 (PIS – Importação e Cofins – Importação)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

[...]

§ 8º **A importação** de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação **fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.** (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas **importadoras** dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei **poderão descontar crédito**, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **em relação à importação desses produtos**, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

I - dos §§ 1º a 3º, 5º a 7º e 10 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - do § 8º do art. 8º desta Lei, **quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;**

III - do § 9º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

IV (revogado)

V – produtos referidos no § 19 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 5º Na hipótese do § 8º do art. 8º desta Lei, os créditos serão determinados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 desta Lei.

(...)

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, **poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados**, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de **gasolinas e suas correntes**, exceto gasolina de aviação; (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de **óleo diesel e suas correntes**; (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

IV - R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), por metro cúbico de querosene de aviação. (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

(gn).

Assim, há diferença na interpretação do caso concreto com relação à possibilidade de enquadramento na hipótese no art. 24 da Lei 11.727/2008. Por um lado, entende-se inaplicáveis os pressupostos básicos da revenda, uma vez que os bens destinados à venda, após a formulação, também foram produzidos pela empresa na fase de refino. De outro lado, entende-se que a produtora ou fabricante de gasolina e de óleo diesel sujeita à apuração não-cumulativa de PIS/Cofins que venha a adquirir correntes de gasolina e de óleo diesel, fará jus aos créditos correspondentes ao PIS/Cofins devidos pelos vendedores na operação, incluindo o caso das alíquotas *ad rem*.

Os entendimentos adotados pela RFB em soluções de consulta são citadas por ambas as partes, na decisão da DRJ e na impugnação e recurso do contribuinte, como sustentação ao fundamento adotado.

A Solução de Consulta Cosit/RFB 03/2021, mais recente, citada na decisão ou recurso, não resolve matéria. Veja-se a ementa (transcreve-se a da Cofins)

SC 03/2021 Cosit/RFB

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO. ALÍQUOTAS CONCENTRADAS E INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

A mistura de gasolina “A” com etanol anidro (álcool) para obtenção de gasolina tipo “C” e a mistura de biodiesel ao óleo diesel tipo “A” para obtenção de óleo diesel tipo “B” não se equiparam à produção de combustíveis. Dessa forma, não é permitida a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com relação às aquisições de combustíveis derivados de petróleo para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

(...)

Fundamentos

(...)

14. Para análise da cadeia de produção e distribuição de combustíveis, importa relacionar as seguintes definições, extraídas das normas acima transcritas:

a) Produtor de Derivados de Petróleo - pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação, de formulação, assim como de central petroquímica (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVII);

b) Refinaria: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de refinação de petróleo, gás natural e seus derivados (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso XVIII)

c) Formulador: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de formulação de combustíveis (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso IV)

d) Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos (Resolução ANP nº 5/2012, art. 2º, inciso VII);

e) Distribuidor de combustíveis líquidos: pessoa jurídica autorizada pela ANP ao exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos (Resolução ANP nº 58/2014, art. 2º, inciso V)

f) Gasolina A: combustível produzido a partir de processos utilizados nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso I)

g) Gasolina C: combustível obtido da mistura de gasolina "A" e etanol anidro combustível, nas proporções definidas pela legislação em vigor (Resolução ANP nº 40/2013, art. 2º, inciso II);

h) Produtor de gasolina A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII); e

i) Óleo diesel A: combustível produzido nas refinarias, nas centrais de matérias-primas petroquímicas e nos formuladores, ou autorizado nos termos do § 1º do art. 1º, destinado a veículos dotados de motores do ciclo Diesel, de uso rodoviário, sem adição de biodiesel (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso I);

j) Óleo diesel B: óleo diesel A adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente (Resolução ANP nº 50/2013, art. 2º, inciso II);

k) Produtor de óleo diesel A: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas e formuladores (Resolução ANP nº 40/2013, art. 3º, inciso VIII).

(...)

18. Destaca-se, ainda, que não é permitido ao Distribuidor exercer a atividade de formulação, visto que as distribuidoras de combustível não foram incluídas na permissão contida art. 15 da Resolução ANP nº 5, de 2012, in verbis:

Art. 15. As refinarias de petróleo e centrais de matéria-prima petroquímica com suas atividades autorizadas pela ANP poderão exercer a atividade de formulação de combustíveis.

19. Em contrapartida, também é vedado ao produtor de combustíveis o exercício da atividade de distribuição, visto que não é permitido a ele efetuar vendas para varejistas, conforme se verifica das transcrições abaixo:

Resolução ANP nº 16, de 2010 Art. 18. O refinador de petróleo autorizado não poderá comercializar derivados diretamente com:

Entende-se que a solução de consulta em questão não resolve a contenda, uma vez que voltada à hipótese posta, de distribuidor que mistura gasolina e álcool anidro para obtenção de gasolina comum automotiva. Entretanto, transcreveu-se acima trecho interessante dos “fundamentos” da SC que estabelecem alguns conceitos, em particular a diferença entre a atividade de formulador e produtor. Também, que o distribuidor não exerce a atividade de produtor. Assim, **disposições na legislação referentes ao formulador de gasolina ou óleo diesel não poderiam ser destinadas aos distribuidores.**

Já a também citada nos autos Solução de Consulta Cosit/RFB nº 145/2019 parece fundamental para a solução do litígio:

SC 145/2019 Cosit/RFB

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – IMPORTAÇÃO

IMPORTAÇÃO. CORRENTES DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS. CRÉDITO.

As alíquotas aplicadas na apuração dos créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep incidente na importação de correntes de hidrocarbonetos líquidos, classificados como correntes de gasolina e de óleo diesel, dependem da destinação dada ao produto. **Se o produto se destinar à revenda, ainda que na fase intermediária da mistura, os créditos devem ser apurados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, considerando as reduções previstas no Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004. Porém, se o produto se destinar a qualquer outra finalidade, a exemplo do uso como insumo na formulação de combustíveis, os créditos devem ser apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em decorrência do disposto no §3º do art. 15 da mesma lei citada, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições.**

IMPORTAÇÃO. NAFTA PETROQUÍMICA. REGRA ESPECÍFICA. CRÉDITO.

As variações de nafta petroquímica que se caracterizarem como correntes de gasolina ou de óleo diesel devem ser tributadas na forma da legislação relativa a tais correntes, e não na forma da legislação referente à nafta. Entretanto, aplica-se a regra geral do art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004, na importação da nafta

que não se caracterize como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel e se destine à formulação de tais combustíveis.

A nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina ou de óleo diesel é classificada como “corrente de gasolina” ou “corrente de óleo diesel” quando passível de utilização por mera mistura mecânica para a produção de gasolina ou de diesel, respectivamente, em consonância com as normas estabelecidas pela Agência Nacional de Petróleo- ANP.

A alíquota aplicável sobre a base de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incidente na importação de nafta petroquímica para formulação de gasolina ou de óleo diesel, que não possa ser caracterizada como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel, é a especificada no art. 8º, I, “a”, da Lei nº 10.865, de 2004.

(...)

Fundamentos

(...)

17.1. Inicialmente, ressalte-se que a nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina ou de óleo diesel pode ser classificada como “corrente de gasolina” ou como “corrente de óleo diesel”, quando passível de utilização por mera mistura mecânica para a produção de gasolina ou de diesel, respectivamente, em consonância com as normas estabelecidas pela ANP.

17.2. Nesta hipótese, as variações da nafta que se caracterizarem como corrente de gasolina ou de óleo diesel devem ser tributadas na forma da legislação relativa a tais correntes, como explanado anteriormente, e não na forma da legislação relativa à nafta (regra geral de apuração). Isso porque, ao igualar a tributação da importação das “correntes de gasolina” e das “correntes de óleo diesel” à tributação da importação da gasolina e do óleo diesel, o legislador pretendeu garantir que a tributação dos produtos cujas constituições se assemelham em muito às dos citados combustíveis fosse exatamente igual à tributação de tais combustíveis (tanto que podem neles se transformar por mera mistura mecânica), evitando criar ou permitir desequilíbrios nas cadeias econômicas correlatas.

17.3. Por outro lado, a importação de nafta petroquímica que não seja classificada como “correntes de gasolina” e “correntes de óleo diesel” deve seguir a regra geral de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação exposta nº art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004, devendo apurar os respectivos créditos conforme o art. 15, § 3º, do mesmo diploma legal:

(...)

Conclusão

22. De todo o exposto, resta concluir que:

(...)

22.2. As variações da nafta petroquímica que se caracterizarem como correntes de gasolina ou de óleo diesel devem ser tributadas na forma da legislação relativa a tais correntes, e não na forma da legislação referente à nafta. Entretanto, aplica-se a regra geral do art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004, na importação da nafta que não se caracterize como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel e destine-se à formulação de tais combustíveis;

22.3. A nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina ou de óleo diesel é classificada como “corrente de gasolina” ou “corrente de óleo diesel” quando passível de utilização por mera mistura mecânica para a produção de gasolina ou de diesel, respectivamente, em consonância com as normas estabelecidas pela ANP;

22.4. As alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes na importação de nafta petroquímica para formulação de gasolina ou de óleo diesel, que não possa ser caracterizada como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel, são as especificadas no art. 8º, I, da Lei nº 10.865, de 2004;

Não se transcreveu a ementa de igual teor para a Cofins, bem como a parte referente às operações envolvendo a Zona Franca de Manaus, que não interessam aqui.

A recorrente entende que a SC acima ratifica seus argumentos, pois indica a possibilidade de hidrocarbonetos líquidos serem caracterizados como correntes de gasolina ou óleo diesel, por sua utilização por mera mistura mecânica, sem a necessidade de processos industriais mais elaborados, a exemplo do craqueamento.

De outra parte, entende-se que a fiscalização/DRJ dão destaque ao termo “revenda” da Lei, considerando que a SC, conforme consta na ementa, aponta que, se o produto adquirido se destinar a qualquer outra finalidade, que não a revenda, a exemplo do uso como insumo na formulação de combustíveis, os créditos devem ser apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

De fato, há que se reconhecer, existem alguns aspectos em aberto na SC.

A solução trata da destinação dos bens adquiridos como se vistos isoladamente para fins da caracterização como correntes de combustível. **Não há qualquer referência à impossibilidade advinda da condição como refinaria ou decorrente da necessidade de ver o produto em contraposição à origem dos demais produtos a fazerem parte da mistura.** Na ementa, é usada a expressão “como insumo” na formulação, o que não se poderia generalizar para qualquer que seja a formulação. Isto aponta na direção indicada pela recorrente.

É de se olhar outra SC sobre a matéria (segue-se transcrevendo a ementa apenas do PIS):

SC 58/2023 Cosit/RFB

Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

IMPORTAÇÃO. VENDA DE GASOLINA E ÓLEO DIESEL. ALÍQUOTAS.

Em relação à receita de venda de gasolina (exceto gasolina de aviação) e de óleo diesel, qualquer que seja a espécie, realizada por pessoa jurídica importadora desses combustíveis, ainda que concomitantemente essa também figure como distribuidora ou comerciante varejista desses produtos, incidem (sem levar em conta a análise das reduções temporárias estabelecidas pelas Leis Complementares nº 192 e nº 194, ambas de 2022, e pelas Medidas Provisórias nº 1.157 e nº 1.163, ambas de 2023): a) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, sobre a receita auferida da venda; ou b) as alíquotas específicas ou ad rem próprias do Recob estabelecidas atualmente no Decreto nº 5.059, de 2004, sobre o volume comercializado, na hipótese de a importadora ser optante pelo regime.

(...)

Fundamentos

(...)

22. De outra parte, o art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, implementou o Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob), ao qual o produtor ou o importador dos combustíveis citados podem optar. Tal regime consiste na incidência das contribuições sobre unidades dos produtos por ele abrangidos. Assim, o valor devido daquelas contribuições, no caso da gasolina e do óleo diesel vendidos por importadores e produtores desses produtos optantes pelo regime, é calculado aplicando-se alíquotas específicas ou ad rem sobre o volume do produto comercializado medido em metros cúbicos:

(...)

23. Como se verifica do art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, acima transcrito, seu § 5º autorizou o Poder Executivo a fixar coeficientes de redução das alíquotas estabelecidas naquele artigo. E tendo em vista tal autorização, o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, em seu art. 1º (na redação dada pelo art. 2º do Decreto nº 9.391, de 30 de maio de 2018), fixa os coeficientes vigentes atualmente, e em seu art. 2º, considerando referidos coeficientes, as alíquotas ad rem da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis ao volume de gasolina e de óleo diesel comercializados pelas produtoras e importadoras optantes pelo regime especial para o cálculo do devido das contribuições:

(...)

25. Nesses termos, em relação à venda de gasolina (exceto gasolina de aviação) e de óleo diesel, qualquer que seja a espécie, **importados ou de origem estrangeira**, ainda que realizadas por distribuidores e comerciantes varejistas desses produtos, incidem, por força do parágrafo único do art. 42 da Medida

Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (repise-se que estão sendo desconsideradas as alíquotas temporárias previstas nas Leis Complementares nº 192 e nº 194, ambas de 2022 e nas Medidas Provisórias nº 1.157 e nº 1.163, ambas de 2023):

25.1 as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, sobre a receita de venda auferida; ou

25.2 as alíquotas **ad rem** próprias do Recob estabelecidas atualmente no Decreto nº 5.059, de 2004, sobre o volume comercializado, na hipótese da importadora ser optante pelo regime.

26. Saliente-se que o disposto no item 25 independe do tipo da gasolina ou do óleo diesel comercializado pela pessoa jurídica importadora desses combustíveis e a quem são fornecidos esses produtos, abrangendo assim, a gasolina “A”, a gasolina “C”, o óleo diesel “A” e o óleo diesel “B”, que são objeto das dúvidas apresentadas.

(...)

Os dispositivos acima transcritos dispõem que as pessoas jurídicas importadoras dos produtos citados, dentre os quais, a gasolina (exceto de aviação) e o óleo diesel, submetidas à incidência não cumulativa das contribuições, podem descontar créditos relacionados à importação daqueles produtos na hipótese em que esses são destinados à revenda no mercado interno, ainda que ocorra fase intermediária de mistura. Tais créditos são permitidos em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação efetivamente pagas na importação.

45.1. Vale destacar que a revenda referida deve ser tributada nos termos do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, ou do art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, conforme opção ou não pelo Recob efetuada pela consulente.

46. Nesses termos, tendo em vista que o assunto relacionado à utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relacionados à importação da gasolina e do óleo diesel por pessoa jurídica importadora desses produtos, sujeita à incidência não cumulativa dessas contribuições, e que os destinam à venda no mercado interno, objeto da primeira parte da pergunta 7, já se encontrava disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da presente consulta, qual seja, os arts. 8º, 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 2004, considera-se tal questionamento ineficaz, nessa parte, em razão do disposto no inciso VII do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

(sublinhou-se)

A consulta acima referenda o recolhimento pelas alíquotas *ad rem* efetuado nas vendas. Embora a consulta tenha sido realizada por importadora/distribuidora, o texto se refere, a depender da situação, ao “importador” em geral ou ao “produtor ou distribuidor”.

Quando ao crédito do regime não cumulativo, a SC não conheceu da consulta, mas indicou os dispositivos legais a possibilitarem o crédito na forma do recolhimento na aquisição/importação.

Entende-se que o acima está em consonância, ou pelo menos não discrepa com a seguinte decisão do Carf que indica as alíquotas *ad rem* na importação (para optantes do Recob ou não). Veja-se o que restou decidido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 28/12/2020 a 15/04/2021

(...)

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE GASOLINA E SUAS CORRENTES. ALÍQUOTA FIXA ESPECÍFICA. OBRIGATORIEDADE.

Nos termos do artigo 8º, § 8º, da Lei nº 10.865/2004, a importação de gasolina e suas correntes (à exceção de aviação e óleo diesel e suas correntes, GLP derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação) fica sujeita à incidência das contribuições ao PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação à alíquota fixa específica ali prevista, e disciplinada em ato do Poder Executivo, sendo irrelevante, no caso, existir opção da empresa pelo regime especial de que trata o art. 23 da mesma lei.

(...)

(Processo 15465.722414/2021-11; Acórdão 3102-002.501; Sessão de 18/06/2024; 2ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Na situação deste julgado, ao contrário do presente, a empresa tributou a importação pelas alíquotas *ad valorem*, ao passo que a fiscalização entendeu que os produtos estariam sujeitos às alíquotas específicas (por unidade de volume). Não se trata de produtora, no caso. O Carf entendeu que o importador deveria aplicar as alíquotas *ad rem* sobre as correntes de gasolina e óleo diesel.

Em que pese a Lei nº 10.865, de 2004, não ter definido o que deve ser entendido como "correntes", isso foi feito, pela lei instituidora da Cide-Combustíveis, em caso idêntico ao da Lei nº 10.865, de 2004. Assim definiu o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001:

Art. 3º A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de:

I – gasolinas e suas correntes;

II - diesel e suas correntes;

III – querosene de aviação e outros querosenes;

IV - óleos combustíveis (fuel-oil);

V - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e VI - álcool etílico combustível.

§ 1º Para efeitos dos incisos I e II deste artigo, consideram-se correntes os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de diesel, de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP.

No caso abaixo, também ao contrário do ora em análise, a fiscalização autuou pelo uso de alíquotas *ad valorem* à importação, na situação, de nafta, pela refinaria, entendendo aplicáveis as alíquotas específicas. **O Carf entendeu inexistir elementos para afastar as alíquotas *ad valorem*, destacando que é a destinação dos produtos que irá determinar o que será aplicado**, a saber:

Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 14/11/2016 a 14/01/2019

TRIBUTAÇÃO REFERENTE AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E À COFINS-IMPORTAÇÃO. DESTINAÇÃO DO PRODUTO IMPORTADO DEFINE ENQUADRAMENTO COMO CORRENTES DE GASOLINA. PRODUTO DESTINADO À ATIVIDADE DE REFINO. NÃO CABIMENTO DA REGRA PREVISTA NO § 8º DO ART. 8º DA LEI Nº 10.865/2004.

A nafta petroquímica importada utilizada como insumo em refinarias de petróleo, mesmo que venha a produzir gasolina ou óleo diesel como produtos de seu refino, não pode ser considerada corrente de gasolina ou de óleo diesel, para os efeitos do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, de modo que sua tributação deve seguir a regra geral, com a utilização, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação, das alíquotas *ad valorem* estabelecidas no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

Voto:

(...)

Assim, com o fim de manter coerente e das decisões proferidas pela Autoridade Administrativa, a exemplo da Solução de Consulta supracitada, e até por concordar com a decisão acertada da DRJ, que adoto as razões de decidir para solução do caso, com amparo inciso II, §12 do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023:

(...)

Nota-se que o que o legislador buscou equiparar à gasolina, em termos de tributação para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação, empregando o conceito de “correntes” (gasolinas e suas correntes), foram as correntes de hidrocarbonetos utilizadas em simples processos de mistura mecânica, sem a

necessidade de processos industriais mais elaborados, para a obtenção de gasolina. Destaque-se que o conceito legal de “correntes”, definido no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336/ 2001, não contempla a hipótese de mera “possibilidade”, diferentemente de como entendeu a fiscalização.

A destinação do produto é que o caracteriza ou não como correntes de gasolina. Caso seja importado para utilização na formulação de gasolina, por meio de um simples processo de mistura mecânica, será enquadrado no conceito de correntes de gasolina. Em caso contrário, foge do conceito legal estabelecido no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336/2001, estando submetido à “regra geral” de tributação do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação com incidência de alíquota *ad valorem*, tal como tratado no art. 8º, caput, da Lei nº 10.865/2004.

(...)

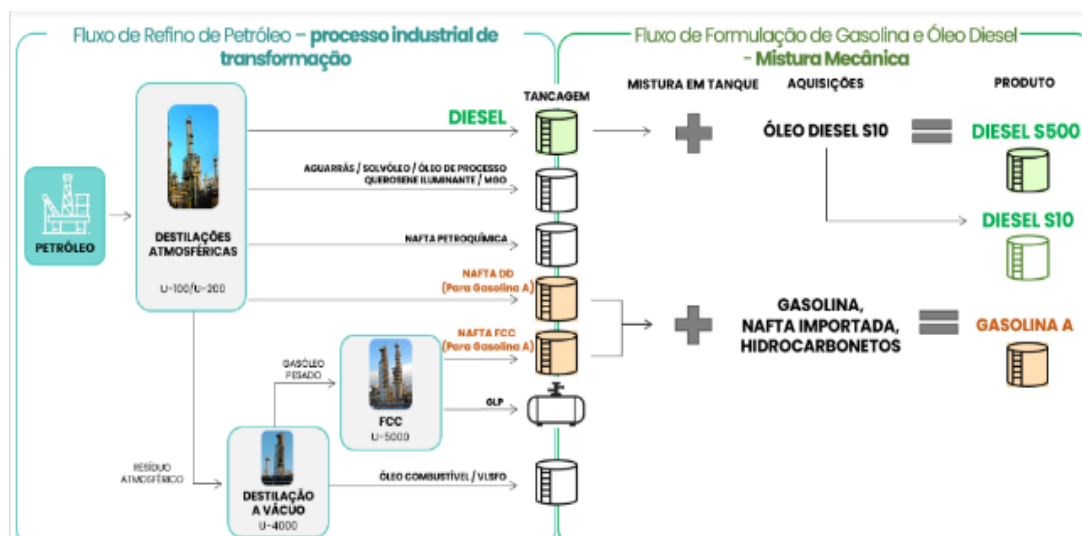
Destaque-se que a conclusão não diz respeito à importação promovida por refinaria de petróleo e sim à importação de produto para utilização como insumo de refinaria de petróleo, estando portanto implícito o exercício da atividade de refino por ela realizada e não a simples formulação de combustível. Assim, em que pese a previsão de refinarias de petróleo poderem exercer a atividade de formulação, tal como levantado pela fiscalização, caso o produto importado seja submetido a processos industriais elaborados típicos do refino, não se há de aplicar o disposto no § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, não importando se, ao final do refino, será transformado em gasolina.

(...)

(Processo 15444.720150/2019-18; Acórdão 3101-002.070; Sessão de 20/06/2024; 1ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção do Carf

Restou claro que, no caso das refinarias, é a destinação dada ao produto que irá determinar a regra aplicável, confirmando a interpretação acima mencionada em relação às soluções de consulta.

A recorrente apresenta o fluxograma de sua atividade (quadro abaixo e doc. 03 da impugnação):



Explica a recorrente apresentando sua comprovação:

O petróleo é o único insumo (aquirido de terceiros) da atividade de refino de petróleo e é recebido através do Pier Petrolero de Rio Grande/RS32, onde é bombeado diretamente do navio até os tanques de petróleo localizados no estabelecimento da Recorrente.

(...)

94. Pois bem, aqui se encerra a atividade de refino de petróleo e, como se vê, sem que a Recorrente tenha sido utilizado como insumo nenhum dos Produtos objeto de glosa (Gasolina A, Hidrocarbonetos, Óleo Diesel e Nafta).

95. Corroborando esse fato, o Relatório apresentado pela Recorrente à ANP (antes reproduzido) atesta que não houve entrada de Gasolina A, Hidrocarbonetos, Óleo Diesel e Nafta nas unidades de refino de petróleo (Doc. 08 da Impugnação – fls. 1589/1593).

96. Isso porque os referidos Produtos foram adquiridos para utilização na atividade de **formulação de combustíveis** por meio de mistura mecânica, que **não se confunde com a atividade de refino** de petróleo (referente aos três processos acima descritos).

97. Por meio de um processo completamente distinto e segregado (fisicamente) dos processos realizados nas unidades de refino, a Recorrente realiza a formulação de combustíveis por mistura mecânica dos hidrocarbonetos líquidos, **diretamente em tanques**, a fim de atingir as especificações atingidas pela ANP.

98. Ao desenvolver a atividade de formulação de gasolina e óleo diesel, a Recorrente promove a mistura mecânica dos Produtos objeto de glosa diretamente nos tanques, longe das unidades de refino de petróleo.

(...)

147. Como se percebe, a Fiscalização, a partir de análise incorreta, partiu da premissa fática equivocada de que a Recorrente não teria autorização para

realizar a atividade de formulação de combustíveis para fins de formulação de gasolina e óleo diesel por meio de mistura mecânica de hidrocarbonetos líquidos.

148. Contudo, a Recorrente está autorizada a realizar a atividade de formulação de combustíveis.

149. Primeiro, porque a Recorrente ter como atividade econômica principal a fabricação de produtos do refino de petróleo (CNAE nº 19.21-7/00) revela-se absolutamente correto, até porque essa é, efetivamente, a sua atividade principal, o que, inclusive, a impediria (como de fato a impede) de informar como atividade principal aquela descrita no CNAE nº 19.22-5/01.

(...)

153. O exercício da atividade de formulação de combustíveis está regulamentado pela Resolução ANP nº 852/2021 que autoriza expressamente, no seu art. 33, o exercício das atividades de formulação de combustíveis por refinadores de petróleo, como a Recorrente:

“Art. 33 O refinador de petróleo, a central petroquímica produtora de derivados de petróleo e gás natural e o processador de gás natural com suas atividades autorizadas pela ANP poderão exercer, na sua instalação produtora, de forma não exclusiva, as atividades de formulação de combustíveis e de produção de solventes, observado o disposto na Resolução ANP nº 3, de 2011.”

154. No mesmo sentido o art. 15 da Resolução ANP nº 05/2012 (vigente à época dos fatos) dispunha que:

“Art. 15. As refinarias de petróleo e centrais de matéria-prima petroquímica com suas atividades autorizadas pela ANP poderão exercer a atividade de formulação de combustíveis.”

155. Consta no próprio site da ANP que as “Refinarias (...) também podem exercer a atividade de formulação de combustíveis”:

Formulador de combustível

Publicado em 13/07/2020 11h57 | Atualizado em 31/10/2023 16h02

Compartilhe [f](#) [X](#) [in](#) [📧](#) [🔗](#)

O exercício da atividade de formulação de combustíveis está regulamentado pela [Resolução ANP nº 852/2021](#) e consiste na produção de gasolina e óleo diesel por meio de mistura mecânica de hidrocarbonetos líquidos.

Refinarias e centrais de matérias-primas petroquímicas também podem exercer a atividade de formulação de combustíveis.

Apresenta fotos e descrições do processo, assim como comprovação de que nenhum dos produtos autuados se destinou à unidade de craqueamento (Doc. 08 da impugnação).

Assim, não parece ser possível afastar a interpretação da empresa:

A legislação é clara: caso o vendedor das correntes de gasolina e diesel tenha tributado as vendas com as alíquotas “ad rem”, **o adquirente fará jus ao**

respectivo creditamento com base nessa mesma alíquota, sendo inaplicáveis as previsões de vedação aos créditos na revenda de produtos monofásicos.

206. **No caso concreto, entraram correntes de gasolina (compras de Gasolina A adquirida externamente”, Nafta Importada e Hidrocarbonetos) e saíram correntes de gasolina (vendas de Gasolina A)** (Docs. 05 a 07 da Impugnação – fls. 1543/1588).

207. **Ainda, entraram correntes de óleo diesel (compras de Diesel S-10) e saíram correntes de óleo diesel (vendas de Diesel S-500 e Diesel S-10 sobressalente)** (Doc. 04 da Impugnação – fls. 1528/1542).

208. **Essa deve ser a interpretação de “revenda” a que aludem os arts. 24 da Lei nº 11.727/2008 e 17, inciso II, da Lei nº 10.865/2004.**

209. A regra prevista nos arts. 15, §8º, inciso II, e 17, inciso II, da Lei nº 10.865/2004 é ainda mais clara quanto ao direito ao crédito de PIS/Cofins-Importação com as alíquotas “ad rem”:

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

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

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

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

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

(gn).

Não há que se refutar, também, a alegação da empresa de que existe coerência financeira no sistema. Como paralelo, é possível trazer aqui o que ocorre na cadeia de produtos farmacêuticos/medicamentos, em que também há tributação concentrada na saída pelo produtor que também é revendedor. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. PESSOAS JURÍDICAS ENQUADRADAS NA CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS.

A pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial dos produtos a que se refere o art. 1º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.147, de 2000, tanto quando os fabrica como quando os compra de outro industrial para revenda, sem que sobre eles exerça qualquer tipo de atividade industrial, encontra-se submetida à Cofins, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de tais produtos, à alíquota de 9,9%, em consonância com o estabelecido no art. 1º, I, “a”, c/c art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

Deste valor poderá descontar créditos calculados em relação à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, conforme art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Esses créditos corresponderão ao valor da contribuição devida pelo vendedor em decorrência da operação (art. 24, § 1º da Lei nº 11.727, de 2008).

Essa sistemática, entretanto, não prevalece nas situações em que se configurar industrialização por encomenda, nos termos do Decreto nº 7.212, de 2010, hipótese em que aplicar-se-á o disposto no art. 25 da Lei nº 10.833, de 2003.

No caso, o produto é submetido à tributação na saída do fabricante, sem separar o que entrou para revenda do que foi produzido. Assim, o crédito é garantido. No caso da tributação monofásica, digamos, padrão, há alíquota zero na saída, porém, quando o bem adquirido for utilizado como insumo, é garantido o crédito, uma vez que o produto vendido será diverso, em tese, tributado (uma vez que a alíquota zero nas fases subsequentes é garantida para o mesmo produto).

Portanto, entende-se por reverter as glosas e **reconhecer o crédito correspondente aos valores das contribuições devidas pelo vendedor/importador em decorrência da operação (ad rem).**

Há, ainda, que se analisar a questão **óleo diesel sobressalente.**

Recorre-se novamente a legislação da CIDE, também citada em solução de consulta já mencionada para conceitos referentes ao setor de combustíveis, a saber:

Art. 2º São contribuintes da Cide o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º.

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se formulador de combustível líquido, derivados de petróleo e derivados de gás natural, a pessoa jurídica, conforme definido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) autorizada a exercer, em Plantas de Formulação de Combustíveis, as seguintes atividades:

I - aquisição de correntes de hidrocarbonetos líquidos;

II - mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com o objetivo de obter gasolinas e diesel;

III - armazenamento de matérias-primas, de correntes intermediárias e de combustíveis formulados;

IV - comercialização de gasolinas e de diesel; e

V - comercialização de sobras de correntes

No recurso voluntário, a empresa explicou:

115. Ilustrativamente, a Recorrente adquiriu “Óleo Diesel A S10 COMPRA EXTERNA” do exterior (Doc. 04.2 da Impugnação – fl. 1538) para a formulação do Diesel S-500 em 2020 no Tanque 81, a partir da mistura mecânica de 33,7% do Diesel, produzido nas unidades de refino (Tanque 36), com 66,3% do “Diesel A S10” importado (Tanque 74) para atender as especificações da ANP quanto ao teor de enxofre, conforme atestado pelo Laudo/Relatório de Ensaio (Doc. 04.3 da Impugnação – fl. 1540):

(...)

116. Uma vez formulado com a especificação da ANP, a Recorrente realizou a venda do “ÓLEO DIESEL A S500” para a VIBRA ENERGIA S/A (Doc. 04.4 da Impugnação – fl. 1542).

117. Portanto, no caso, o “Óleo Diesel A S10” (151.096m³) foi adquirido, importado e destinado, exclusivamente, ao processo de formulação de “Diesel S-500”, e não ao “processo de refino de petróleo”, tendo a Recorrente revendido a parcela do Diesel S-10 sobressalente (63.881 m³)

(...)

332. Com relação ao Diesel S-10 importado, parte dele sequer foi misturada, mas apenas revendida no mercado interno pela Recorrente, tendo a Fiscalização fundamentado a glosa apenas nos CFOPs utilizados e na legislação do IPI, ignorando a verdade material.

A fiscalização concluiu inexistir crédito com base no CFOP, não utilizado o de revenda, com fulcro na legislação do IPI (equiparação à industrial). Porém, se fosse um revendedor comum de produto de tributação concentrada, no caso o óleo diesel S-10, a revenda não seria tributada. Por isso é diferente para o produtor ou importador daquele produto, conforme a IN RFB logo acima citada (e a atual IN RFB 2.121/2022, art. 348, § 1º).

Conforme atesta o Relatório Fiscal, a empresa tributou suas vendas, inclusive de óleo diesel, por meio das alíquotas *ad rem*:

13. Optante do Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre Combustíveis e Bebidas (Recob) desde maio/2004, Doc. 76, calculou as contribuições sociais em 2020 sobre as vendas de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP) por meio das alíquotas *ad rem* (por

unidade de medida do produto) fixadas pelo art. 23 da Lei nº 10.865/2004, com as reduções do Decreto nº 5.059/2004. (...).

Desse modo, vendeu todo o óleo diesel, seja o decorrente da mistura, sejam as sobras não utilizadas, com as alíquotas por medida do produto. Tributo as importações de óleo S-10 da mesma maneira. Dessa forma, considera-se cabível o crédito em igual sistemática.

Portando, devem ser revertidas as glosas nas aquisições de gasolina A (mercado interno), hidrocarbonetos (mercado interno), óleo diesel S-10 (mercado externo) e nafta (mercado externo) **correspondentes aos valores das contribuições devidas pelo vendedor/importador em decorrência da operação (ad rem).**

3 CONCEITO DE INSUMOS

Antes de prosseguir na apreciação das demais glosas, cumpre uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regrada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

O julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº **1.221.170/PR**, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCP, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou 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 nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

4 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

As restrições aos créditos extemporâneos são questionadas pelo contribuinte porque careceriam de fundamento legal. Aponta jurisprudência sedimentada no Carf.

Não há condições de validar o pleito por variados motivos.

Primeiro, como a apuração dos créditos para ressarcimento ou dedução depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/2005, IN RFB 900/2008, IN RFB 1.300/2012, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 se reportam, para fins de determinação do crédito, **ao mês de aquisição** do bem ou serviço **ou mês em que a despesa for incorrida**, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores é uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém, não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido, para escrituração direta em outro período de apuração.

Importa observar o comando presente no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996, a saber:

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.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

É de se pontuar, também, a questão relativa à obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário, nos termos consignados nos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN)¹.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a qual **também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos**. No caso, trata-se de período já sob o controle da EFD-Contribuições.

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, já citado.

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

.....

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de **créditos extemporâneos** está **condicionado** à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) **retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os **saldos credores trimestrais**. (gn).

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024).

Por fim, recentemente, foi publicada a súmula Carf na mesma direção:

SÚMULA CARF Nº 231

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

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, deve ser negado provimento ao recurso voluntário com relação aos créditos extemporâneos.

5 GLOSA DE CRÉDITOS DE BENS E SERVIÇOS REGISTRADOS COMO INSUMOS

5.1 DESPESAS PORTUÁRIAS/ALFANDEGÁRIAS.

A fiscalização glosou créditos o que assim consta do relatório fiscal:

20.7.4.1. A empresa fiscalizada descontou em 2020 créditos de PIS e Cofins constituídos no período sobre serviços descritos como CARGA E DESCARGA PIER e TRANSPETRO cujas descrições complementares mostram que são relativos às despesas com armazenagem/descarga de insumo importado, inspeção de cabotagem de combustíveis; inspeção de descarga; descarga de combustíveis; taxa Transpetro; liberação de Bill of Landing (BL); desembaraço aduaneiro (etapa do controle administrativo utilizada para a regularização/nacionalização de bens importados); coleta de amostra/amostragem de combustível; fiel depositário/inspeção; custo de estadia; manutenção do Código Internacional para Segurança de Navios e Instalações Portuárias (ISPS CODE) e transporte de containers. Os serviços foram prestados no período pelas empresas PETROLEO BRASILEIRO S.A. (33.000.167/0850-00), PETROPORT LOGISTICA LTDA (08.076.840/0001-40), INTERTEK DO BRASIL INSPECOES LTDA (42.565.697/0015-93), SGS DO BRASIL LTDA (33.182.809/0005-64), PETROBRAS TRANSPORTE S.A.-TRANSPETRO (02.709.449/0059-75), SUL TRADE AGENCIAMENTOS MARTITIMOS LTDA (10.432.546/0001-75) e TECON RIO GRANDE S.A (01.640.625/0001-80), no

montante de R\$ 5.185.836,58 (cinco milhões, cento e oitenta e cinco mil, oitocentos e trinta e seis reais e cinquenta e oito centavos), resultando nos créditos respectivos de R\$ 85.566,32 (oitenta e cinco mil, quinhentos e sessenta e seis reais e cinquenta e um centavos) e R\$ 276.938,51 (duzentos e setenta e seis mil, novecentos e trinta e oito reais e cinquenta e um centavos).

20.7.4.2. Correspondem a serviços de logística (controle e gerenciamento de cargas) realizados em zonas portuárias/alfandegárias em decorrência de operações de cabotagem e importação ou exportação de combustíveis por via marítima, conforme trechos de contratos e propostas comerciais das empresas acima, bem como, dos esclarecimentos prestados pela empresa fiscalizada em resposta ao TIF nº 01/2024, abaixo transcritos:

(...)

20.7.4.3. Não há previsão legal para o creditamento desses gastos, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil pois não se encontram incluídos entre as hipóteses do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Não caracterizam insumos no processo produtivo de bens derivados do petróleo uma vez que correspondem a despesas operacionais ocorridas em zona portuária/alfandegária em momento anterior ao início de qualquer etapa do mencionado processo. Também não representam insumos na prestação de serviço pela empresa fiscalizada.

Cita soluções de consulta em apoio.

A empresa impugnou e a DRJ manteve o entendimento da fiscalização, assim indicando:

O valor aduaneiro **não** inclui os serviços referidos acima, e, portanto, não fazem parte do custo da mercadoria importada, não ensejando direito a crédito como componente do custo, mesmo que se tratasse de mercadoria tributada (e no caso é mercadoria não tributada). Também não se enquadram tais serviços como insumos, pois não fazem parte de seu processo produtivo; ao contrário, trata-se de despesas anteriores a qualquer fase do referido processo.

A empresa se insurge pois se trata de serviços de carga, descarga, desestiva, e movimentação portuária referente a insumos importados. Tais insumos não teriam como chegar aos seus estabelecimentos e integrar o processo produtivo sem esses serviços.

Não foi questionada pela fiscalização a caracterização dos produtos importados como insumos, ou ainda a submissão dos serviços à incidência do PIS e Cofins. Na planilha referente à glosa em questão constam os valores, com a respectiva nota fiscal e os fornecedores/prestadores, como a própria Petrobrás Transportes (Transpetro).

O argumento de que se trata de bens e serviços sobre insumos alíquota zero deve ser afastado, pois, se os serviços são prestados de modo independente por pessoas jurídicas e submetidos à tributação das contribuições, a tributação ou não do insumo importado não afetará

o crédito. Inclusive, quanto aos fretes, em particular, a IN RFB 2121/2022 já prevê o crédito no transporte interno de bens importados, bem como súmula Carf assim prevê no caso de insumos com alíquota zero:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

No CARF, a jurisprudência sobre serviços portuários caminha no seguinte sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2012, 2013

(...)

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. **IMPORTAÇÃO DE INSUMOS**. DISPÊNDIOS LOGÍSTICOS COM O TRATAMENTO ADUANEIRO DA CARGA NA IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS, na não cumulatividade poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. **Os dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação** (no presente caso descritos como “despesas aduaneiras na importação” e “despesas com fretes internos”), **vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.**

(Processo: 10920.722045/2015-03; Acórdão 9303-015.493, Sessão: 17/07/2024; CSRF)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

(...)

CRÉDITOS. DESPESAS ADUANEIRAS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta a **despesas aduaneiras na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.**

(Processo: 10640.903812/2013-50; Acórdão 9303-013.961; Sessão: 13/04/2023; CSRF)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS PORTUÁRIAS/ADUANEIRAS. SERVIÇO DE DESCAGA ESTIVADA. SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO/MANUSEIO DE CONTÊINERES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e aduaneiras com rolagem de contêiners – THC, com serviço de descarga estivada e com movimentação/manuseio de contêineres, por ocorrerem após o encerramento do ciclo de produção, não se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições para o PIS e da COFINS, bem como não estão abrangidos pelo inciso IX do art. 3º dos mesmos diplomas legais, uma vez que não é possível definir esses serviços como armazenagem de mercadoria ou frete na operação de venda. (Acórdão 3202-002.061, j. 19/09/2024)

(...)

(Processo: 10935.903882/2017-26; Acórdão 3202-002.061; Sessão: 19/09/2024; 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção Carf)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS ADUANEIRAS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO.

As despesas aduaneiras na importação de bens aplicáveis na produção ou na prestação de serviços se enquadram, em regra, na hipótese legal de crédito referente a bens e serviços utilizados como insumos, gerando, por conseguinte, direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, mas **somente quando restar demonstrada a natureza dessas despesas que viabilize a aferição de seu enquadramento como insumos.**

(...)

(Processo: 10882.722259/2014-94; Acórdão 3201-010.999; Sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção Carf)

Alinhando-se à jurisprudência supra, verifica-se que, para dar direito ao desconto de créditos, as despesas aduaneiras devem (i) encontrar-se devidamente demonstradas e comprovadas, (ii) ter sido pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País em operações tributadas pelas contribuições e (iii) referir-se à importação de insumos.

Acrescente-se a recente Súmula:

SÚMULA CARF Nº 243

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 27/11/2025 – vigência em 04/12/2025

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados.

Em função das informações sobre as despesas glosadas, antes indicadas, é de se dar provimento ao recurso, nesse ponto, para reverter a glosa de créditos relativamente a dispêndios portuários, tributados pelas contribuições e contratados de forma autônoma junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

5.2 DESPESAS DE MANUTENÇÃO PREDIAL/BENFEITORIAS (OBRAS)

A fiscalização glosou inúmeros gastos descontados diretamente como insumos (não ativados) por se tratar de gastos genéricos ou obras de construção civil, que não são insumos na atividade de refino de petróleo.

A empresa contesta em seu recurso voluntário:

383. Demonstrou a Recorrente em sua defesa, contudo, inclusive mediante a apresentação de provas documentais, que os créditos glosados referem-se a manutenções realizadas na planta industrial da Recorrente (ou seja, utilização dos serviços e materiais foram essenciais para manutenção do processo produtivo da

Recorrente e, por consequência, se caracteriza como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins).

(...)

386. Fato é que, os dispêndios que deram origem aos créditos glosados referem-se a manutenções realizadas na planta industrial da Recorrente, como faz prova a anexa planilha com a relação dos materiais constantes no Relatório Fiscal e a sua respectiva aplicação em cada unidade produtiva de sua planta industrial (Doc. 11 da Impugnação – fls. 1613).

(...)

390. A corroborar tal afirmação, a Recorrente apresentou com a sua Impugnação, o “Plano Geral de Inspeção” de seu parque industrial (Doc. 12 da Impugnação - fls. 1612/1616) constando informações sobre prazo para inspeção e manutenção de seus tanques, caldeiras e demais unidades industriais.

A DRJ manteve a glosa. Em resumo, apontou:

Analisando a prova carreada pela Impugnante aos autos (doc. 11) na forma de planilha, verifica-se que há apenas uma diversidade de itens relativos a peças e serviços com valores pulverizados, sem alusão acerca dos efeitos de tais manutenções sobre a vida útil dos bens que lhe servem de objeto, olvidando do seu dever estampado no art. 15 e 16, § 4º, do Decreto 70.235/70. Nem mesmo em sua peça de defesa há alusão a isso.

A planilha apresentada pela empresa possui duas abas, uma com uma série de documentos, a princípio nem todos glosados, onde é incluído em uma linha o centro de custos. Outra aba possui o número do centro de custos. A conexão com a planilha de glosas não é imediata e exigiria nova auditoria. O plano geral de inspeção indica os equipamentos, prazo de inspeção e abrangência, entre outras informações.

No recurso voluntário não é citado nenhum gasto específico, acompanhado do item glosado e informações nas demais planilhas.

É de se chamar atenção, que, em casos com grande volume de informações e detalhes, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações de serviços. O enorme volume dos registros e a complexidade envolvida, tendo em vista o porte da empresa e a gama de variações de serviços e contratos, não pode ser simplesmente alegado de modo a não oferecer comprovação específica. Nesse sentido, vale-se das lições de **Fabiana Del Padre Tomé** (A prova no Direito Tributário, 4ª ed, 2016, p. 221):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. **É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar.** A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (Destaques acrescidos).

A planilha das glosas, intitulada “GLOSA CRED DESP MANUT PRED_BENF” indica uma série de itens que dificilmente poderiam ser tidos como insumos, pelo menos sem uma descrição mais específica, a saber (descrição e descrição complementar, quando diferente): CANTEIRO OBRA-LIMPEZA TERRENO/REMOCAO ENTULHO; ESCAVAÇÃO MANUAL; SOBREAVISO; AJUDANTE HH NORMAL; DEMOLICAO/REMOCAO DE PISO OU AZULEJOS; SUBSTITUIR LAMPADA FLUORESCENTE TUBULAR; ABASTECIMENTO DAS MAQUINAS DE CAFE EXPRESSO; ASPIRAR CARPETES; LIMPEZA DE MOVEIS EM GERAL (MESAS, CADEIRAS, ARMARIOS, ETC); LIMPEZA E DESINFECCAO DE SANITARIOS, REPOSICAO DE PAPEL; LIMPEZA E VARRICAO DE PISOS; LIMPEZA DAS MAQUINAS DE CAFE EXPRESSO.

Outros itens exigiriam verificação com relação a necessidade de ativação, como: APLICAÇÃO DE SIKAGROUT e IMPERMEABILIZACAO COM MANTA ASFALTICA.

Os gastos que se referem a benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa devem ser imobilizados, gerando direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas com base nos **encargos de depreciação**, em conformidade com o art. 3º, inciso VII, e § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VII - edificações e **benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros**, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(destaques nossos)

As reformas e benfeitorias de bens do parque produtivo devem seguir essa sistemática. No caso de bens ativáveis, os créditos são sobre os encargos de depreciação.

Tampouco de forma automática poderia se incluir os gastos de limpeza no rol de insumos da refinaria, ainda mais que, como visto acima, pelo menos alguns são, no mínimo, genéricos. Veja-se uma decisão recente do Carf:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, em consonância com o julgado do STJ e **por não se enquadrarem na definição de insumos, não geram créditos da contribuição**, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, **gastos com limpeza, conservação e manutenção**, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência), regras de segurança, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

(...)

(Processo 16682.904908/2017-59; Acórdão 3102-002.728; Sessão: 18/09/2024; 2ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção Carf).

Por todo o exposto, não há elementos que permitam alterar o trabalho fiscal. A glosa deve ser mantida.

5.3 DESPESAS COM SAÚDE

O relatório fiscal explicou:

20.7.6.1. A empresa fiscalizada descontou em 2020 créditos de PIS e Cofins constituídos no período sobre serviços descritos como EXAMES DE SAUDE cujas descrições complementares mostram que são relativos à análise clínica/testagem da COVID 19. Os serviços totalizaram R\$ 22.380,62 (vinte e dois mil, trezentos e oitenta reais e sessenta e dois centavos), resultando nos créditos respectivos de R\$ 369,27 (trezentos e sessenta e nove reais e vinte e sete centavos) e R\$ 1.700,94 (um mil, setecentos reais e noventa e quatro centavos).

20.7.6.2. Correspondem a despesas comuns/acessórias destinadas à viabilização da atuação da mão-de-obra empregada nas atividades da empresa fiscalizada, sem qualquer relação de essencialidade ou relevância com seu processo produtivo ou de prestação de serviços, motivo pelo qual não caracterizam insumos no processo. Não há hipótese na legislação tributária para o creditamento de tal dispêndio.

A empresa se insurgiu. No recurso voluntário aborda e epidemia da Covid-19 como uma pandemia global. Considera:

400. Deste modo, para manutenção do processo produtivo da Recorrente é imperiosa a presença dos funcionários no seu parque industrial, para possibilitar a presença dos funcionários da Recorrente no parque industrial mostrava-se relevante (na verdade, indispensável) a aplicação dos testes de Covid-19.

401. Portanto, aplicando-se o teste de subtração resta evidente a “essencialidade” dos testes de Covid-19 para manutenção do processo produtivo da Recorrente durante esse período pandêmico.

Cita a Solução de Consulta RFB/Cosit 164/2021, cuja ementa se transcreve:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. ÁLCOOL EM GEL. LUVAS. MÁSCARAS DE PROTEÇÃO CONTRA A COVID-19.

Os Equipamentos de Proteção Individual (EPI) que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas suas atividades de produção de bens podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Embora não sejam consideradas EPIs, as máscaras de proteção contra a Covid-19 que, em cumprimento de norma de caráter excepcional e temporário prevista na legislação de combate à referida doença, tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas suas atividades de produção de bens podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep durante o período em que a referida legislação for aplicável.

Os EPIs e as máscaras destinadas à proteção contra a Covid-19 que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas atividades administrativas não podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

No caso acima, as máscaras de proteção foram consideradas excepcionalmente na mesma condição dos EPIs. Muito embora se reconheça a excepcionalidade da situação e a importância dos testes naquele momento para a empresa, não são gastos de produção.

Em função do já abordado no início desse título, bem como do admitido administrativamente na IN RFB 2.121/2022, após litígios administrativos e judiciais, entende-se que há de se seguir o previsto no ato administrativo:

IN RFB 2.121/2022

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção

ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

(...)

§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

VI - **despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços**, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

(gn)

Acrescente-se decisão da Câmara Superior do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, **saúde** e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134)

(Processo 13838.000039/2004-68; acórdão: 9303-015.067; sessão: 10/04/2024; 3ª. Turma da CSRF).

(gn).

Portanto, glosa mantida.

5.4 GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

A fiscalização caracterizou assim os gastos:

20.7.8. A empresa fiscalizada descontou em 2020 créditos de PIS e Cofins constituídos no período sobre serviços descritos como CARGA E DESCARGA PIER cujas descrições complementares mostram que são relativos às despesas com armazenagem ou armazenagem e movimentação do óleo combustível marítimo – Bunker MF380, produzido e destinado à venda por ela no período, assim como, com o consumo de GLP na armazenagem do combustível e de nitrogênio em serviço inertização/aquecimento de tanque. Os serviços, prestados pela empresa Granel Química Ltda (44.983.435/0005-00), totalizaram R\$ 3.028.011,94 (três milhões, vinte e oito mil, onze reais e noventa e quatro centavos), resultando nos créditos respectivos de R\$ 49.962,16 (quarenta e nove mil, novecentos e sessenta e dois reais e dezesseis centavos) e R\$ 230.128,98 (duzentos e trinta mil, cento e vinte e oito reais e noventa e oito centavos).

Argumenta a empresa:

411. Conforme depreende-se da referida planilha, o real motivo para glosa dos créditos foi a não segregação da armazenagem dos produtos acabados para venda dos respectivos serviços que a acompanham (recepção, expedição e outros).

412. Demonstrou a Recorrente em sua defesa, que não poderia persistir a glosa porque a jurisprudência desse E. CARF já pacificou o entendimento de que os créditos de PIS/Cofins não se limitam apenas ao ato de armazenagem em si, pelo contrário são extensivos aos demais serviços correlatos, necessários para dar-lhe concretude. E, quanto às despesas com consumos de GLP e nitrogênio, a Recorrente demonstrou que compõem os serviços de carga, descarga e armazenagem, de modo que, para tais despesas, deve ser aplicado o mesmo racional da jurisprudência desse E. Tribunal anteriormente mencionada.

(...)

415. O serviço de armazenagem não se resume à armazenagem em si, pressupõe, por óbvio, a recepção e a movimentação do produto armazenado, além de controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação e outros serviços que se fizerem necessários.

Nesse caso, como já visto nos itens 3 e 5.1 desse voto, as despesas com produtos prontos não podem ser caracterizadas como insumos, afora em situações específicas e delimitadas, bem como os gastos com estiva, carregamento e portuários em geral, na exportação, não permitem aferição de créditos.

No mais, considero suficientes as razões postas na decisão de 1º grau, que adoto nos termos do inciso I, do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – Portaria MF 1.634/2023):

Tendo como objeto a recepção, a movimentação e o armazenamento de produtos acabados, os dispêndios em tela, não podem ser considerar insumos, na forma dos arts. 3º, II, das leis nº 10.833/2003 e 10.637/2004. Contudo o inciso IX, do

citado art. 3º e o art. 15, II, ambos da Lei nº 10.833, positivaram a possibilidade de descontos dos créditos derivados da armazenagem.

(...)

Tratando-se, portanto, de excepcionalidade legal, é forçoso considerar a dicção do art. 111 do CTN para dar ao exercício hermenêutico o caráter restritivo, não alcançando os demais serviços que lhe precedem ou sucedem, embora conexos. Veja-se que a tese do Superior Tribunal de Justiça trata do conceito de insumos que, no caso, foi afastado.

Analisando as peculiaridades do caso, a planilha de apuração dos créditos tributários, “GLOSA CRED DESP POST PROC PROD”, aponta como única fornecedora dos serviços objeto da glosa a Granel Química Ltda. Do contrato celebrado entre ela e a Impugnante (doc. 9, anexo à resposta ao TIF nº 1, e doc. 4, anexo da resposta ao TIF nº 3) pode-se destacar as passagens abaixo relativas à descrição dos serviços, à precificação, ao faturamento e à cobrança, que demonstram a contração conjunta dos serviços de movimentação e armazenagem (subitens 1 e 2 do item 7 e subitem 1 do item 8).

(...)

Adicionalmente, nas notas fiscais emitidas pela Granel Química Ltda., apresentadas no curso da fiscalização, há descrição também agregada de todos os serviços formando um valor único, conforme a seguir.

PRESTACAO DE SERVICOS DE RECEPCAO, MOVIMENTACAO E ARMAZENAGEM DE BUNKER MF380 DE BAIXA VISCOSIDADE EM TANQUES DE ACO CARBONO EQUIPADO COM SISTEMA DE AQUECIMENTO NAS LINHAS, A SEREM DISPONIBILIZADOS NO TERMINAL DA GRANEL EM RIO GRANDE COMO DESCRITO NO ITEM 3 DO PREAMBULO, DE ACORDO COM AS CLAUSULAS GERAIS DE ARMAZENAGEM DA GRANEL.
PERIODO DE ARMAZENAGEM: 07/12/2020 ATE 06/01/2021.
VENCIMENTO: 17/12/2020.

Ainda com base no contrato firmado (itens 04 e 05 abaixo), resta demonstrado que o consumo de GLP tem como razão o aquecimento dos tanques necessário ao armazenamento dos produtos acabados.

(...)

Antes o exposto e considerado individualmente cada item desse grupo de despesa, podemos considerar que o consumo de GLP, destinado segundo contrato ao aquecimento dos tanques de armazenagem, uma vez que voltado à preservação da qualidade dos produtos, devem acompanhar a mesma qualificação desse, gerando crédito de PIS e da Cofins, porque lhe é inerente.

(...)

Assim, entendo que há razão parcial da Impugnante, especificamente, acerca do consumo de GLP, contudo, mais uma vez, esbarra-se na inviabilidade de segregação dos dispêndios diante da documentação acostada aos autos.

A decisão recorrida deve ser mantida.

5.5 DESPESAS COM ABASTECIMENTO DE ÁGUA

O relatório fiscal explica a glosa:

21.1. De acordo com as EFD-Contribuições a empresa fiscalizada descontou em 2020 créditos de PIS e Cofins constituídos no período, na modalidade Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor, em relação às despesas com a água fornecida pela Companhia Riograndense de Saneamento (Corsan) para consumo em suas instalações. As despesas totalizaram R\$ 1.248.463,81 (um milhão, duzentos e quarenta e oito mil, quatrocentos e sessenta três reais e oitenta e um centavos), resultando nos créditos respectivos de R\$ 20.599,63 (vinte mil, quinhentos e noventa e nove reais e sessenta e três centavos) e R\$ 94.883,25 (noventa e quatro mil, oitocentos e oitenta e três reais e vinte e cinco centavos).

21.2. Não há hipótese legal que permita o desconto de créditos constituídos em razão do consumo de água pelas pessoas jurídicas. Também não é possível, em respeito à hermenêutica consagrada no art. 111 do CTN, estender o alcance da norma legal que prevê o desconto de créditos calculados em relação às despesas com energia elétrica consumida no mês nos estabelecimentos da pessoa jurídica para incluir os gastos com o consumo de água no período.

A DRJ manteve a glosa:

Embora seja razoável aceitar que no processamento do petróleo haja o uso de água com fonte de energia térmica, o material apresentado não oferece informações mínimas que correlacionem o volume consumido com a produção. A indústria petroquímica, em função da sua importância global para a oferta de energia, conta com vasto material doutrinário e regulatório, no Brasil exercido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), que poderiam ser manejado no esforço comprobatório que cabe à Impugnante, nos termos do art. 15 e art. 16, § 4º, todos do Decreto 70.235/72. Calha lembrar que o consumo de água potável, no caso fornecido pela Companhia Riograndense de Saneamento – Corsan, somente pode ser considerado como insumo se direcionado para a área de produção, o que exigiria, pelo menos, dados estatísticos e esclarecimentos mais detalhados.

A recorrente se insurge:

424. Como visto, os motivos de fato do lançamento se resumem a: (i) não há hipótese legal que permita o desconto de créditos constituídos em razão do consumo de água pelas pessoas jurídicas e (ii) não é possível estender o alcance da norma legal que prevê o desconto de créditos calculados em relação às despesas com energia elétrica com o consumo de água.

425. Demonstrou a Recorrente em sua defesa, contudo, que, em relação ao item “i”, conforme reconhecido no próprio Relatório Fiscal, a água se caracteriza como insumo quando utilizada como parte do processo produtivo. Vejamos:

(...)

426. Este é exatamente o caso dos autos.

427. Na operação que deu origem aos créditos de PIS/Cofins a água é utilizada para abastecimento de caldeiras, sendo consumida para formação de energia em forma de vapor para a viabilização das atividades da Recorrente.

428. Essa operação é descrita na Normativa Cód. GEFPROD/I-003 (Doc. 13 da Impugnação – fls. 1619/1632) da Recorrente, estabelecendo os padrões a serem mantidos pelos operadores do sistema de abastecimento de água para caldeiras.

(...)

438. Como se vê, apesar de reconhecer o Acórdão Recorrido que há hipótese legal que permita o desconto de créditos constituídos em razão do consumo de água pela Refinaria, sendo possível, portanto, estender o alcance da norma legal que prevê o desconto de créditos calculados em relação às despesas com energia elétrica com o consumo de água, ao invés de declarar a nulidade do lançamento no ponto, preferiu manter o lançamento por motivo diverso, atraindo a mácula de nulidade também à decisão recorrida - pelas razões amplamente expostas no item C.1 do presente Recurso Voluntário.

Veja-se o texto legal:

Lei 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A empresa informou os créditos na EFD na modalidade de geração de energia.

Ora, a fiscalização claramente considerou duas hipóteses, a inexistência de previsão, aqui incluída logicamente a sua caracterização como insumo, e a utilização como combustível. A DRJ indicou que aceitaria o desconto de créditos com despesas com água para a geração de energia térmica, mas não como insumo, uma vez não se tratar obviamente de indústria de alimentos. Porém, na falta de dados e comprovação sobre sua utilização, negou o crédito.

Não se vê motivo algum para a nulidade por ter sido afastado, em termos, um dos argumentos da fiscalização.

No recurso, é citado o DOC. 13, anexo da impugnação como comprovação. O documento, do sistema de gestão integrada da Refinaria de Petróleo Riograndense, comprova a existência de todo um sistema e de regramento específico para abastecimento de águas para caldeiras. Existe um complexo sistema com definição de rotinas, atividades, responsabilidades e manutenção. É comprovada a utilização de água da Corsan para o abastecimento das caldeiras.

Mesmo existindo elementos para o creditamento, entendo que sem qualquer elemento para atestar, seja a insignificância de outro consumo de água, seja algum critério documental de rateio, não há certeza e liquidez a permitir a validação do crédito nesse julgamento administrativo.

Em sendo o caso de custos comuns, só existiria hipótese de validar o crédito com a certeza e liquidez requerida, com cálculo apartado. Veja-se o já citado PN Cosit/RFB nº 05/2018:

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Dessa forma, nada há a alterar no já decidido pela DRJ.

6 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa dos créditos: (i) calculados com as alíquotas *ad rem* sobre as aquisições de gasolina, hidrocarbonetos, óleo diesel e nafta, e; (ii) relativamente a dispêndios portuários na importação, contratados de forma autônoma junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR

