



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720502/2024-32
ACÓRDÃO	3202-003.070 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2020

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em afastar a preliminar de cerceamento do direito de defesa por violação ao princípio da verdade material para, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas com despesa de armazenagem. Vencido o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que limitava o direito à crédito apenas do primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Jucilêia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigência de PIS e da COFINS pertinentes a créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições, ambos acrescidos de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

De acordo com o Estatuto Social, consolidado na Assembleia Geral Extraordinária, de 30 de abril de 2021, a REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A tem por objeto social: (a) a exploração, no Estado do Rio de Janeiro, de uma refinaria de petróleo e de outras indústrias conexas ou independentes, desde que não obstadas por ato do Governo Federal; (b) a importação de petróleos crus, venda de derivados de petróleo no país, sua exportação, quando autorizada; (c) a prestação de serviços relacionados com a atividade de refino; e d) armazém geral.

Em 10 de maio de 2024, a recorrente foi intimada para:

(i) apresentar os contratos (ou documento equivalente) de prestação de serviços de armazenagem, vigentes no período fiscalizado, em relação aos participantes ADONAI QUÍMICA S.A., AGEO LESTE TERMINAIS E ARMAZÉNS GERAIS S.A., AGEO TERMINAIS E ARMAZÉNS GERAIS LTDA, AGEO NORTE TERMINAIS E ARMAZÉNS GERAIS S.A e EMBRAPORT EMPRESA BRASILEIRA DE TERMINAIS PORTUÁRIOS S.A.;

(ii) apresentar memorial descritivo do processo produtivo, onde conste o detalhamento da utilização dos seguintes insumos importados (AROMÁTICO - ONU 1268, CONDENSADO - ONU 1268, DISTILLATE-OLEOS PARCIALMENTE REFINADOS, NAFTA - ONU 1268, N-METILANILINA - ONU 2294, e DIESEL A S10 ONU 1202 CL.3 GRAU);

(iii) descrever, por insumo importado adquirido, as formas de armazenagem, estocagem e transporte; e

(iv) detalhar as formas de armazenagem e estocagem, movimentação e expedição dos produtos acabados.

Em sede de fiscalização, constatou-se que o parque industrial da REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A está situado na cidade do Rio de Janeiro (RJ), no qual existe uma unidade de destilação atmosférica composta de um sistema de destilação (E-2002).

A capacidade da unidade de destilação é de 5.000 barris de petróleo por dia. A refinaria fiscalizada possui um terminal marítimo (TM) localizado a cerca de 600 metros do cais do Porto do Rio de Janeiro para recebimento de insumos provenientes de navios tanques e

abastecimento. Sua estrutura abriga um parque de tancagem, composto de 69 tanques com capacidade total aproximada de 215.000.000 litros.

Ainda de acordo com o citado documento, a recorrente produz gasolina(tipo A) e óleo diesel. Os principais insumos necessários para a produção desses itens são importados, diretamente pelo contribuinte ou por intermédio de terceiros, em operações de conta e ordem. Conforme a EFD-Contribuições, foram adquiridos os seguintes derivados de petróleo:

- (a) AROMÁTICO (NCM 27079990);
- (b) CONDENSADO (NCM 27090010);
- (c) DISTILLATE-OLEOS PARCIALMENTE REFINADOS (NCM 27101999);
- (d) NAFTA (NCM 27101249); (e) N-METILANILINA (NCM 29214290); e
- (f) DIESEL S10 (NCM 27101921).

Em sede de fiscalização, apurou-se a utilização indevida de créditos relativos aos dispêndios abaixo, por isso, houve as seguintes glosas:

- (i) serviços de consultoria e de desembaraço aduaneiro;
- (ii) despesas com armazenagem de insumos importados; e
- (iii) aquisição de bens (importados) utilizados como insumos.

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 12ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 07, através do acórdão 107.027.493, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2020

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

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

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o

gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PORTUÁRIOS E LOGÍSTICOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de armazenagem na importação e carregamento, capatazia, embalagem de transporte e serviços portuários, assim como as despesas de assessoria e logística que abrangem diversos serviços, tais como os anteriores e outros, como transporte de containers e embalagens, não se amoldam ao conceito de insumo da legislação das contribuições não cumulativas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM. OPERAÇÃO DE VENDA.

O direito ao crédito referente à armazenagem, só é cabível em relação a bens ou produtos acabados disponíveis para venda ou revenda imediata.

INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE HIDROCARBONETOS. INSUMO DE REFINARIAS DE PETRÓLEO. ALÍQUOTA BÁSICA.

A importação da mistura de hidrocarbonetos líquidos, para utilização como insumo de refinaria de petróleo, é tributada pela Cofins-Importação com a incidência da alíquota ad valorem estabelecida no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2020

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. LEGALIDADE.

A falta de recolhimento da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita a contribuinte à aplicação da multa de 75%, por força de expressa previsão legal.

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pelo cancelamento da autuação.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da alegação de violação à verdade material

Pugna a Recorrente pelo reconhecimento de nulidade por cerceamento de defesa em observância do princípio da verdade material ao discutir o conceito de insumo para atividade da recorrente.

De início, cumpre esclarecer que a recorrente confunde matéria de mérito com preliminar, sendo que, o conceito de insumo será tratado oportunamente neste Voto.

Todavia, a evitar eventual alegações de omissões, é mister registrar que, somente, duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 do PAF a ensejar nulidade “*ab initio*” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Pois bem.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235/72, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.

Para arrematar, o ato ou despacho administrativo foi emitido por servidor competente, arrolando claramente todas as razões de fato e de direito que ensejaram o indeferimento do crédito vindicado.

Segundo, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, a suscitada nulidade da decisão recorrida é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer

seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade, pois não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Registra-se que o princípio da verdade material não se presta a amparar a juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, para designação de diligências desnecessárias.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No meu entendimento, era perante a Unidade de Origem que a Recorrente deveria, se, de fato, desejasse ter reconhecido o seu direito creditório, deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do direito vindicado, sob pena, pelo menos, segundo o entendimento desta Relatora, de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual- tal como em sede de Recurso Voluntário, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

No que cerne ao mérito, a negativa do direito creditório deu-se por ausência de provas, ônus que a Recorrente não conseguiu se desincumbir, sob pena de restar indeferido o seu pedido.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

Por isso, rejeito a preliminar arguida e passo a analisar o mérito do presente recurso.

I- DO MÉRITO

2.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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 conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração"

deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

- DAS GLOSAS

Primeiro, a Recorrente tendo como objeto social e finalidade principal, (a) a exploração, no Estado do Rio de Janeiro, de uma refinaria de petróleo e de outras indústrias conexas ou independentes, desde que não obstadas por ato do Governo Federal; (b) a importação de petróleos crus, venda de derivados de petróleo no país, sua exportação, quando autorizada; (c) a prestação de serviços relacionados com a atividade de refino; e d) armazém geral.

Segundo a fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito.

Tratam-se das seguintes glosas:

(i) serviços de consultoria portuária e de desembaraço aduaneiro

Por não se enquadrarem no conceito de insumos, houve glosas com dispêndios com serviços de consultoria portuária pagos à AXA OIL PETRÓLEO LTDA e com desembaraço aduaneiro.

Em sede de fiscalização, esclarece a autoridade fiscal que a recorrente quando instada a justificar e comprovar a relevância e a essencialidade dos serviços de consultoria portuária contratados junto à AXA OIL PETROLEO LTDA, informou que para exercer a atividade de fabricação de produtos decorrentes do refino de petróleo e seus derivados, entende a contratação de tal serviço ser relevante e essencial para o exercício de suas atividades (e-fls. 27).

Esclarece a fiscalização que a cláusula 4.1 do Contrato, cujo teor versa sobre as obrigações da contratada, se atesta um rol de encargos, relacionados à importação de mercadorias de origem estrangeira, que seriam de natureza executória e não comprovariam o seu enquadramento no conceito de insumos, quais sejam: analisar e conferir documentos; aprovar e autorizar o embarque das mercadorias; efetuar o despacho aduaneiro; emitir nota fiscal de venda; providenciar licenças e registro perante órgãos intervenientes; guardar documentos e manter-se regularmente cadastrada no “SISCOMEX”.

Neste ponto, esclarece a autoridade fiscal que o aproveitamento do crédito como insumo, na aceção da essencialidade, a aquisição do bem ou do serviço deve ser indispensável no processo produtivo ou na prestação de serviço. Em outros termos, é necessário que a subtração do bem ou serviço adquirido importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção de bens, por obstar a atividade da empresa, ou implicando em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Sendo assim, tais “serviços de consultoria”, são vinculados diretamente aos insumos importados e seriam imprescindíveis para que esses insumos cheguem até o estabelecimento da Impugnante, permitindo que ocorra efetivamente o processo produtivo, sendo evidente a sua essencialidade e relevância para a sua atividade.

Assiste razão o argumento da fiscalização, não existe insumo em tese, no presente tópico recursal, evidencia-se tratar-se de serviços de apoio que não se demonstram indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, bem como, não integram o processo produtivo da recorrente seja por sua singularidade ou por imposição legal. E mantenho hígidas as glosas das despesas com serviços de consultoria.

Também foram glosadas as despesas com “serviço de desembaraço aduaneiro” informadas no registro A170 da EFD-Contribuições do período analisado.

Neste ponto, o julgador de piso muito bem retomou as disposições legais sobre o tema para esclarecer que a recorrente está impossibilitada de tomar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro relativos a serviços prestados por pessoa jurídica

domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por duas razões. Primeiro, por falta de amparo legal.

Daí, considerando-se os dispêndios com desembaraço aduaneiro, tais despesas deveriam ser tratadas como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas.

Segundo, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.

Nesta toada esclarece que a vedação à tomada de créditos sobre despesas aduaneiras visa impedir a respectiva tomada em duplicidade sobre as contribuições nas operações de importação, seja relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Em outros termos, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.

Pois de fato, o direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição.

Pelo menos, é o que se extrai da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004: “§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção de efeitos desta Lei.

Pois o crédito de que trata o caput do art. 15 será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à Importação, quando integrante do custo de aquisição.

Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

Art. 7º A base de cálculo será:

I – o **valor aduaneiro**, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor

das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

Daí, ratifico o julgador de piso para afirmar que nos termos da legislação vigente, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não havendo contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, de fato, não é possível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios, e por consequência, mantenho as glosas das despesas com desembaraço aduaneiro.

(ii) despesas com armazenagem de insumos importados

Também houve glosa com despesas com armazenagem de insumos importados por tratar-se de matéria-prima que ainda será industrializada.

No entendimento da fiscalização, as despesas com armazenagem recebeu tratamento específico do legislador, não cabendo ao intérprete enquadrar as despesas com armazenagem como insumo.

Em sua defesa, a recorrente alega que os serviços de armazenagem possui caráter de insumo, cabendo seu creditamento pelo inciso II, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Alega ainda que não se trata de mera armazenagem de insumos em qualquer armazém contratado pela Impugnante, mas sim de recintos alfandegados.

Por sua vez, o julgador de piso conclui que interpretando-se leitura do texto legal, conclui-se que somente é admitida a apuração de créditos em relação aos dispêndios com armazenagem de bens ou produtos acabados disponíveis para venda ou revenda imediata, já que a possibilidade de crédito está atrelada à venda do bem ou produto.

Aduz ainda o acórdão recorrido que a armazenagem recebeu tratamento específico do legislador no inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não cabendo ao intérprete enquadrar as despesas com armazenagem como insumo.

De fato, assiste razão o julgador de piso.

Extrai-se do inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que despesas com armazenagem não se confunde com insumo dado que recebeu do legislador tratamento específico e, por esta razão, não pode ser tratada como se insumo fosse.

Entretanto, divirjo do julgador de piso para entender que a previsão “armazenagem” não está vinculada à operação de venda, por isso, revento as glosas com despesas com armazenagem de insumos.

(iii) ajustes nos créditos sobre aquisição de bens (importados) utilizados como insumos

Quanto à cobrança de saldo devedor de PIS/COFINS do ano de 2020, em razão da glosa de parte dos créditos apurados pela Recorrente decorrentes da aquisição de insumos importados por encomenda, pela empresa AXA OIL PETRÓLEO LTDA, o v. Acórdão entendeu acertado o procedimento fiscal de **recálculo dos créditos de insumos importados**, utilizando-se as alíquotas *ad valorem* de 9,65% (Cofins) e 2,10% (PIS/Pasep) sobre a base de cálculo.

Segundo a autoridade fiscal constatou que a contribuinte se creditou de valores relativos ao PIS e Cofins pagos na importação de derivados de petróleo, informando nos CFOP das EFD-Contribuições que seriam usados como insumo em seu processo produtivo ou comercializados.

Registra-se que tais insumos foram importados na modalidade importação POR ENCOMENDA pela AXA OIL PETRÓLEO LTDA.

As importações foram realizadas pela própria refinaria ou indiretamente, nos termos dos contratos de importação por conta e ordem. Para a fiscalização, “a AXA OIL PETRÓLEO LTDA, na qualidade de importador, agiu em nome da REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A, adquirente dos bens importados, inexistindo operação de compra e venda entre ambas”.

Estas importações foram efetivadas mediante a utilização das alíquotas diferenciadas (*ad valorem*) de 9,65% (Cofins) e 2,10% (PIS/Pasep), exceto em relação ao óleo diesel, pois neste caso foram utilizadas alíquotas por unidade de produto de R\$ 288,89 (Cofins) e R\$ 62,61 (PIS/Pasep).

No entender da autoridade fiscal, “ao apresentar suas EFD-Contribuições, o sujeito passivo visou se creditar de valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na importação, informando que parte desses produtos são oriundos do mercado interno (CFOP 2101), quando, ficou demonstrado que na essência das operações, eles foram obtidos no mercado externo (importação indireta).

Sendo assim, dos trabalhos da fiscalização se evidenciou que a recorrente visava tomar crédito acima dos valores dos tributos efetivamente recolhidos na importação, em vez de se utilizar das alíquotas *ad valorem* previstas no art. 8º da Lei nº 10.865/2004 (regra geral), a empresa pretendeu se creditar utilizando alíquotas por unidade de produto (*ad rem*), gerando valores diferentes (a maior) do que efetivamente pagou na importação.

No âmbito do REFISC, a recorrente propôs soluções de consulta junto à RFB para definir qual alíquota deveria ser aplicada na aquisição de derivados (Nafta, Aromático e Condensado), que no entender da empresa seriam “correntes” de gasolina/óleo diesel. A Solução de Consulta RFB nº 320, de 26 de dezembro de 2019, concluiu que o produto “AROMÁTICO”, importado para fins de utilização como insumo, é tributado com as alíquotas específicas de 2,10%

e 9,65%, respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

Outras soluções de consulta, que têm a recorrente como consulente, tiveram o mesmo entendimento: SC nº 310/2019 (“NAFTA”) e SC nº 319/2019 (“CONDENSADO”). Diante disso, os créditos autorizados para os insumos “AROMÁTICO”, “NAFTA”, “CONDENSADO” e “DISTILLATE” foram **recalculados**, pela fiscalização, utilizando-se as alíquotas ad valorem de 9,65% (Cofins) e 2,10% (PIS/Pasep) sobre a base de cálculo.

Neste ponto se defende a recorrente ao afirmar que as referidas importações do ano 2020 foram realizadas na modalidade “por encomenda”, modalidade na qual a importação dos insumos é realizada pela pessoa jurídica importadora, com seus próprios recursos, para revenda ao encomendante. Dessa forma, entende que houve uma nacionalização dos bens e posterior revenda ao encomendante no mercado interno. E ainda, por ter havido a “nacionalização”, para “a mercadoria nacionalizada gasolina ou suas correntes, não há que se aplicar a regra geral enunciada no inciso I, do artigo 8º, que prevê a aplicação de alíquotas ad valorem para o cálculo das contribuições PIS / PASEP – Importação e COFINS – Importação, mas sim a regra contida no inciso I, do artigo 23, que prevê a aplicação de alíquotas específicas”.

Neste ponto, enfatiza o julgador de piso que a recorrente mesmo tendo ciência do teor das consultas por ela formuladas, as ignorou, pois no ano seguinte (2020) a empresa pretendia se apropriar dos créditos das aquisições dos mesmos insumos utilizando alíquota *ad rem*, quando as consultas já tinham cientificado a recorrente sobre a imposição da obrigação da utilização das alíquotas *ad valorem*.

Sendo assim, demonstrado que a recorrente possuía ciência do entendimento esposado pela RFB quanto à aplicação das alíquotas ad valorem, nego provimento ao tópico recursal para manter o recálculo dos créditos de insumos importados, utilizando-se as alíquotas *ad valorem* de 9,65% (Cofins) e 2,10% (PIS/Pasep) sobre a base de cálculo.

Por último, também não há o que se falar na equiparação das importações de insumos à uma operação de compra e venda, entre recorrente e a AXA OIL PETRÓLEO LTDA, sobretudo, ante as informações prestadas por ela mesma nas EFD-Contribuições as operações como “*compra para industrialização no mercado interno*”.

Por isso, nego provimento ao tópico recursal.

2.1- Multa de ofício de juros de mora

Em razão das infrações, sobre o valor das contribuições foi aplicada multa de 75%, nos termos do artigo 10, § único da Lei Complementar 70/91 e artigo 44, I da Lei 9.430/96.

Primeiro, no que cerne a alegação de princípios constitucionais, aplico a Súmula CARF nº 2, ao prever que o CARF não pode se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de leis tributárias.

Segundo, do texto legal extrai-se que a imputação da multa é amparada pela legislação tributária, não havendo o que se falar em ilegalidade.

Por último, também não há como atender o pleito da recorrente no que cerne a incidência de juros sobre a multa imputada diante da Súmula deste CARF - 108, por isso, aplico, a qual prevê: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de cerceamento do direito de defesa por violação ao princípio da verdade material arguida no presente Recurso Voluntário, para no mérito, dar-lhe parcial provimento, unicamente, para reverter as glosas com despesas de armazenagem, no mais, mantendo-se o lançamento tributário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima