



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720568/2024-22
ACÓRDÃO	3101-004.644 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALE COMBUSTÍVEIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

IMPUGNAÇÃO. ARGUMENTOS E PROVAS NÃO APRECIADOS. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

Sendo constatado que a decisão recorrida deixou de apreciar argumentos e provas capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada, há de ser reconhecida a nulidade da referida decisão e dos atos subsequentes, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, determinando-se o retorno dos autos para que a DRJ profira nova decisão, sob pena de supressão de instância e preterição do direito de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para anular a decisão recorrida e enviar os autos para primeira instância proferir nova decisão observando todos os capítulos recursais.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08:

- 1. Trata o presente processo de Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 02 a 17), lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, relativamente ao período de janeiro/2020 a dezembro/2020, cujas razões constam do Relatório Fiscal de fls. 18 a 83.*
- 2. Os valores lançados foram de R\$ 17.310.893,50 (DEZESSETE MILHÕES, TREZENTOS E DEZ MIL, OITOCENTOS E NOVENTA E TRÊS REAIS E CINQUENTA CENTAVOS) para o PIS/PASEP e de R\$ 79.732.215,31 (SETENTA E NOVE MILHÕES, SETECENTOS E TRINTA E DOIS MIL, DUZENTOS E QUINZE REAIS E TRINTA E UM CENTAVOS), para a COFINS, incluindo o crédito tributário principal, multa e juros, estes calculados até a data de lavratura dos Autos de Infração.*
- 3. A autoridade fiscal informa que a fiscalizada é distribuidora de combustíveis, cuja principal fonte de receita é a revenda de gasolina, etanol e diesel.*
- 4. A empresa tributou o seu lucro no ano de 2020 com base na sistemática do lucro real. Em consequência dos arts. 1º, 2º e 4º da Lei nº 10.637/2002 e os arts. 1º, 2º e 5º da Lei nº 10.833/2003, a regra geral de tributação das contribuições de PIS e Cofins, a partir de 01/12/2002 e 01/02/2004, respectivamente, em relação às pessoas jurídicas que tributarem os seus lucros pela sistemática do Lucro Real, é a não-cumulatividade.*
- 5. A impugnante apresentou sua habilitação ao Regime Especial Tributário para Produtores e Importadores de Combustíveis a partir de 27/10/2008 por período indeterminado, sendo que somente foi identificada opção no RECOB para o art. 5º da Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela Lei nº 11.727/2008.*
- 6. As razões e fundamentos dos Autos de Infração, constantes do Relatório Fiscal de fls. 18 a 83, estão abaixo resumidos/reproduzidos.*

Relaciona os termos lavrados no curso da ação fiscal. Observa que a ação fiscal se concentrou na análise das receitas escrituradas (arquivos "2 Receitas Tributadas.xlsx", "3 Receitas Não Tributadas.xlsx", "6 NF-e das EFD-C Saídas Tributadas.xlsx", "7 NF-e das EFD-C Saídas Não-Tributadas.xlsx" e "11 Outras Entradas e Saídas F100.xlsx") e créditos de não-cumulatividade na aquisição de bens para revenda, sendo eles créditos com aluguel de prédios, créditos com energia elétrica e térmica, créditos com armazenagem de mercadorias, créditos com frete na operação de venda, créditos com bens utilizados como insumos,

créditos com serviços utilizados como insumos, créditos com arrendamento mercantil e créditos com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

RECEITAS DE VENDAS DE COMBUSTÍVEIS IMPORTADOS

De acordo com os sistemas aduaneiros da RFB, a empresa fiscalizada adquiriu em 2020 combustíveis de procedência estrangeira através de operações de importação direta, por conta e ordem, e por encomenda.

A Instrução Normativa RFB 1.861/2018, em seu art. 2º considera operação de importação por conta e ordem de terceiros aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica. O Art. 3º da mesma IN RFB considera operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

Com base na Solução de Consulta Cosit nº 65/2023, tem-se que os valores das vendas no mercado interno dos produtos importados, diretamente ou por conta e ordem da empresa, devem ser incluídos como base de cálculo das contribuições de PIS e Cofins por ela devidas.

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece em seu art. 81 que se aplicam à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

Abaixo estão listadas as quantidades e valores das importações diretas e por conta e ordem registradas tendo a empresa fiscalizada como adquirente, confirmadas pela empresa através das informações apresentadas em resposta ao TIF nº 04:

Valores Importados Diretamente ou por Conta e Ordem pela Alesat Combustíveis S.A.			
NCM	Mês/Ano	Quant. Importada m3	Valor BC Importação R\$
22071010	jan/20	7.504,96	13.917.574,42
	fev/20	2.500,00	4.614.940,59
	mar/20	7.757,22	17.221.926,83
	abr/20	10.498,33	25.065.395,22
27101921	jan/20	3.000,44	6.293.329,18

O Art. 4º da Lei nº 9.718/1998, inciso II, estabelece os percentuais de alíquotas ad valorem a serem aplicados na venda pelo importador no mercado interno de Óleo Diesel importado de 4,21% para o PIS e 19,42% para a Cofins.

O Art. 5º da Lei nº 9.718/1998, inciso I, estabelece os percentuais de alíquotas ad valorem a serem aplicados na venda pelo importador no mercado interno de álcool importado, inclusive para fins carburantes, de 1,5% para o PIS e 6,9% para a Cofins. O § 4º, inciso I, também do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, estipula que, o importador poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição do PIS e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições foram fixadas, respectivamente, em R\$ 23,38 e R\$ 107,52.

O Art. 1º do Decreto nº 6.573/2008, inciso I, estabelece que o coeficiente de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS, de que trata o § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, aplicável às alíquotas específicas de que trata o § 4º do art. 5º, fica fixado em zero para o importador. O Art. 2º, também do Decreto nº 6.573/2008, inciso I estabelece que as alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, com a utilização do coeficiente fixado no citado art. 1º, ficam fixadas, respectivamente, no valor de R\$ 23,38 e R\$ 107,52 por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por importador.

Os Arts. 2ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, §§1º, incisos I, estabelecem que devem ser aplicadas as alíquotas previstas nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718/1998, no caso de venda pelos importadores de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural pelos importadores. Os §§1-A, também dos arts. 2ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, estabelecem que devem ser aplicadas as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998 sobre a receita bruta auferida pelos importadores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes.

Em resposta ao TIF nº 01 a empresa informou o que segue, quando a Fiscalização solicitou que fossem apresentados os volumes mensais dos combustíveis importados (estoque inicial, aquisições, vendas e estoque final), DOC 03 dos e-processos:

“O levantamento solicitado na fiscalização apresenta dificuldades operacionais em sua elaboração, em virtude das particularidades atinentes às operações com combustíveis, conforme abaixo especificado:

a) Variação volumétrica:

A legislação fiscal da Cláusula Nona, §8º, do Convênio ICMS 110/2007 dispõe sobre a obrigatoriedade da emissão da NF-e com volume a 20º, para produtores e importadores, bem como, volume em temperatura ambiente para os distribuidores de combustíveis, conforme abaixo:

§ 8º Para efeitos do disposto no § 5º, a nota fiscal deverá ser emitida considerando, nos campos próprios para informação de quantidade, o volume de combustível:

I - Convertido a 20º C, quando emitida pelo produtor nacional de combustíveis ou suas bases, pelo importador ou pelo formulador; II - à temperatura ambiente, quando emitida pelo distribuidor de combustíveis ou pelo TRR.

Portanto, na operação de distribuidoras como a ora Intimada, a aquisição do produto à usina ocorre com volume a 20º, enquanto a venda para os postos se dá por volume em temperatura ambiente, que varia de acordo com a localidade.

Em decorrência das regras impostas pela legislação vigente, existe diferença entre o volume adquirido e o vendido, impactando diretamente o estoque, fato que não é refletido nos registros da EFD-C, que não possui campo próprio para tanto. Desse modo, não é possível haver correspondência exata entre as entradas e saídas da EFD-C e a EFD ICMS-IPÍ.

b) Mistura mecânica dos produtos puros para a venda:

A distribuidora realiza a aquisição, em regra, de produtos puros da refinaria ou usina e é responsável pela mistura mecânica para composição dos itens comercializados, a exemplo do Diesel B e Gasolina C. Assim, para criação do Diesel B, é necessário utilizar Diesel Puro e Diesel B100, bem como, para a Gasolina C, ocorre a mistura entre Gasolina A e Anidro, todos em percentuais definidos na legislação específica.

Dessa forma, para melhor comparação entre os valores de estoques declarados nas entradas e saídas, a intimada sugere, na planilha anexa (Doc. 06), a inserção da coluna “Proporção de Prod. Puro”, que permite precisar o volume do produto puro que está sendo comercializado e baixado do estoque”.

Ainda em resposta ao TIF nº 01 a empresa informou (DOC 03 dos e-processos):

“Que nenhum dos produtos referidos no questionamento foram adquiridos/importados por esta distribuidora com o objetivo de serem revendidos. Todos eles foram adquiridos/importados para serem misturados a outros combustíveis, na forma e em consonância com a legislação regulatória.

Por essa razão, não há venda desses produtos importados, mas sim venda dos produtos resultantes da mistura, já que:

a) o álcool anidro importado (NCM 22071010) é misturado à gasolina A (adquirida internamente ou importada) para formar a gasolina C, este sim o produto revendido no mercado interno; b) a gasolina A importada (NCM 27101259) é misturada ao álcool anidro (adquirido internamente ou importado) para formar a gasolina C, este sim o produto revendido no mercado interno; c) o óleo diesel A importado (NCM 27101921) é misturado ao biodiesel (adquirido internamente ou importado) para formar a óleo diesel revendido no mercado interno.

Em suma, quando o produto importado não é revendido, mas sim misturado a outros combustíveis para formação e venda de outro produto/combustível, não há que se falar em crédito na aquisição, tampouco em débito na venda do produto resultante da mistura” Complementando a resposta ao TIF nº 01 (DOC 03 dos e-processos), a empresa apresentou os seguintes valores de suas importações e respectivas vendas desses produtos importados, registradas nas suas EFD-C:

Valores Importados pela Alesat Combustíveis S.A. - EFD-C			
NCM	Mês/Ano	Quant. Importada m3	Quant. Vendida m3 (Produtos Importados)
22071010	jan/20	-	-
	fev/20	-	-
	mar/20	2.937,96	1.110,00
	abr/20	202,10	1.915,00
27101921	jan/20	-	-

* Fonte: Resposta da empresa ao TIF nº 01 (DOC 03 dos e-processos).

A Empresa não emitiu notas de vendas de combustíveis importados, ou seja, ela só os vendeu misturados.

Assim, observa-se que, ao contrário do que a empresa informou nas respostas acima (referentes ao TIF nº 01), ela adquire combustíveis importados (álcool anidro e óleo diesel A S10) e apenas os mistura a combustíveis adquiridos no mercado interno para serem revendidos, não se tratando de produção ou mesmo de formulação de combustíveis, mas de simples mistura nos percentuais autorizados pelas normas legais vigentes.

Intimada através do TIF nº 01, a empresa informou não ser possível identificar os volumes mensais dos combustíveis importados como solicitado: volume do estoque inicial, volume adquirido, volume vendido e volume do estoque final (DOC 03 dos e-processos).

As quantidades importadas apresentadas pelo contribuinte em suas respostas ao TIF nº 01 não coincidiram com aqueles obtidos no sistema aduaneiro da RFB. Seus valores de vendas de produtos importados também não puderam ser confirmados nas suas EFD-C, já que os valores efetivamente importados foram maiores que os apresentados pela empresa.

Os registros de vendas de combustíveis importados informados pela empresa são iguais aos de outras operações de vendas nas NF-e, com mesmo CFOP, CST PIS/COFINS, alíquotas, mas que não foram contabilizados como venda de combustíveis importados em sua planilha. Além disso, não foi considerada pela empresa a venda de combustíveis importados misturados a outros adquiridos no mercado interno para fazer a gasolina C e o óleo diesel B. Logo, desconsideramos a planilha apresentada em resposta ao item 6 do TIF nº 01 pela apresentação das citadas inconsistências e falta de informações.

Assim, visto que as informações obtidas do sistema de importações da RFB foram as tomadas como base para as análises desta Fiscalização, para fins dos levantamentos dos valores efetivamente importados pela empresa e que elas não coincidiram com as informações apresentadas pela empresa, as vendas de combustíveis importados foram tributadas tomando como base as quantidades importadas da seguinte forma:

NCM 22071010 - ALCOOL ANIDRO IMPORTADO E REVENDIDO					
Mês/Ano	Volume Importado m3	PIS = Aliq. Unid Medida / Venda pelo Importador R\$	PIS devido	Cofins = Aliq. Unid Medida / Venda pelo Importador R\$	Cofins devido
jan/2020	7.504,96	23,38	175.465,96	107,52	806.933,30
fev/2020	2.500,00	23,38	58.450,00	107,52	268.800,00
mar/2020	7.757,23	23,38	181.364,04	107,52	834.057,37
abr/2020	10.498,33	23,38	245.450,96	107,52	1.128.780,44
Total	28.260,52	-	660.730,96	-	3.038.571,11

NCM 27101921 - OLEO DIESEL "A" IMPORTADO E REVENDIDO						
Mês/Ano	Volume Importado m3	Valor Médio de Venda Mensal m3	PIS = Aliq. Ad Valorem / Venda pelo Importador %	PIS devido	Cofins = Aliq. Ad Valorem / Venda pelo Importador %	Cofins devido
jan/2020	3.000,44	3.042,52	4,21	384.326,64	19,42	1.772.832,13
Total	3.000,44	-	-	384.326,64	-	1.772.832,13

A quantidade total de álcool anidro importado, diretamente ou por conta e ordem, foi tributada pelas alíquotas específicas de R\$ 23,38 para o PIS e de R\$ 107,52 para o Cofins, por metro cúbico, conforme o § 4º, inciso I, do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, considerando que a empresa era optante pelo Recob no ano de 2020.

A quantidade total de óleo diesel A importado, diretamente ou por conta e ordem, foi tributada pelas alíquotas ad valorem de 4,21% para o PIS e 19,42% para o Cofins, considerando o art. 4º da Lei nº 9.718/1998, inciso II, e que este artigo 4º não foi incluído na opção do Recob feita pela empresa, conforme resposta ao TIF nº 01 (DOC 03 dos e-processos). O valor tributado pelas citadas alíquotas ad valorem foi o valor médio de venda mensal do óleo diesel A. Para encontrar esse valor médio de venda mensal do óleo diesel A considerou-se o seguinte (cálculos no arquivo "2 Análise das Importações.xlsx" do DOC 10 dos e-processos):

1 – Encontramos o valor médio de aquisição mensal do metrô cúbico do óleo diesel A e do biodiesel;

2 – Nesses valores foram aplicados os percentuais de 90% e 10% (conforme mistura autorizada pelo art. 1º da Lei nº 13.263/2016 para fazer o óleo diesel B), para o óleo diesel A e para o biodiesel, respectivamente, para encontrar o valor efetivamente gasto em cada um deles para fazer 1m3 de óleo diesel B;

3 – Desses valores efetivamente gastos na aquisição de óleo diesel A e biodiesel, achamos os percentuais efetivos para 1m3 de óleo diesel B, considerando os valores de aquisição de cada um deles;

4 – Esses percentuais foram aplicados ao valor médio mensal de venda do óleo diesel B para encontrar o valor médio mensal de venda do óleo diesel A e do biodiesel;

5 – O valor médio mensal encontrado da venda do óleo diesel A foi, então, multiplicado pela quantidade de m3 de óleo diesel A importado, para encontrar a base de cálculo do valor de PIS e Cofins devidos pela venda desse combustível importado.

AJUSTES INDEVIDOS DE REDUÇÃO DOS DÉBITOS DE PIS E COFINS

A empresa, questionada através do TIF nº 01, indicou que os ajustes de redução dos débitos de PIS e Cofins escriturados nas EFD-C trataram de devoluções de vendas nas quais as receitas foram tributadas pelas contribuições do PIS e da COFINS e de estornos de tributação do PIS e da COFINS equivocada de receita de reversão da provisão contábil da conta de valores retidos de ex-acionistas (conta 220902).

Os referidos ajustes de estornos de tributação equivocada do PIS e da COFINS sobre a receita de reversão da provisão contábil da conta de valores retidos de ex-acionistas (conta 220902) só poderiam ser feitos, portanto, se as suas receitas tivessem sido tributadas nos registros F100 das EFD-C.

Verificando as outras receitas tributadas dos registros F100 das EFD-C da empresa, não encontramos as seguintes reversões: “VR. REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS ABR/20” (nº valor de R\$ 1.058.991,23) e “VR. REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS JUL/20” (no valor de R\$ 2.426.029,50). Assim, como tais reversões não foram tributadas pela empresa, suas deduções não foram aceitas por esta Fiscalização.

Valores Glosados de Ajustes Negativos das Contribuições				
Mês/Ano	Histórico	Valor BC do Ajuste Negativo R\$	Valor Ajuste Negativo PIS R\$	Valor Ajuste Negativo Cofins R\$
31/05/2020	VR. REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS ABR/20	1.058.991,23	17.473,36	80.483,33
31/08/2020	VR. REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS JUL/20	2.426.029,50	40.029,49	184.378,24
Total		3.485.020,73	57.502,85	264.861,57

* Fonte: Arquivo "1. Análise EFD-C - Ajustes das Contribuições.xlsx" do DOC 10 dos e-processos.

CRÉDITOS DE PIS E COFINS ESCRITURADOS NAS EFD-C

A empresa escriturou em suas EFD-C de 2020 os seguintes valores de base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins:

Registros EFD-C A100, C100, C500 e D100:

a) Aquisição de Bens para Revenda = R\$ 27.097.272,83;

b) Aluguéis de prédios = R\$ 50.400,00;

- c) Aluguéis de máquinas e equipamentos = R\$ 7.953,94;
- d) Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor = R\$ 1.897.671,58;
- e) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda = R\$ 320.952.317,37 (Fonte: arquivos "8 Créditos BC.xlsx", "9 Créditos de Energia.xlsx", e "10 NF-e das EFD-C Entradas.xlsx" do DOC 04 dos e-processos).

Registros EFD-C F100

- a) Aquisição de Bens Utilizados como Insumo = R\$ 26.383.943,61;
 - b) Aquisição de serviços utilizados como insumo = R\$ 22.974.597,69;
 - c) Aluguéis de prédios = R\$ 2.554.588,54;
 - d) Aluguéis de máquinas e equipamentos = R\$ 254.181,50;
 - e) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda = R\$ 17.164.296,90
- [...]
- f) Contraprestações de arrendamento mercantil = R\$ 15.655.887,52;

[...]

Registros EFD-C F120

- a) Máq, equip e outros bens incorporados ao ativo imob (depreciação) = R\$ 14.597.114,31.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA

Foram identificadas operações de aquisições de bens para revenda, cujos valores foram escriturados nas EFD-C da empresa, registros C100, como base de créditos de PIS e Cofins, que não puderam ser assim consideradas pelos motivos descritos por item no arquivo "3 Análise EFDC - NF-e das EFD-c Entradas 1.xlsx", planilha "EFD-C Créd 1", coluna "Observação/ Motivo da Glosa", DOC 10 dos e-processos, abaixo discriminados:

Créditos extemporâneos - os valores das operações com essa indicação de motivo de glosa não foram considerados pela Fiscalização como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins em razão dos respectivos fatos geradores terem ocorrido fora do período fiscalizado, conforme verificado nos arquivos de itens de notas fiscais informadas nas EFD-C da empresa.

Importação de álcool anidro utilizado para adição à gasolina: considerando que não houve registro de nota fiscal de saída da empresa desse produto importado, apenas com origem nacional, ele foi utilizado para adição à gasolina A para obter a gasolina C.

ALUGUÉIS DE PREDIOS

Os Arts. 3ºs, incs. IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, autorizam o desconto de créditos de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Locação à empresa sediada no exterior: as operações com esse motivo de glosa tratam de despesas pagas a pessoa jurídica situada no exterior, conforme informações obtidas nas EFDContribuições da empresa.

Locação de prédio da empresa para ela mesma: essas operações registraram pagamentos de locações de prédios de unidades da empresa para ela própria, ou seja, o mesmo CNPJ é o locador e o locatário.

Locação de prédio com contrato vencido no ano de 2019 / recibo apresentado não foi emitido pelo prestador do serviço, mas pela própria Alesat: a empresa foi intimada a apresentar alguns contratos e cópias de notas fiscais/recibos referentes aos valores de créditos de aluguéis de prédios cujos pagamentos foram feitos no ano de 2020.

ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR.

Foram identificados valores de gastos com energia elétrica escriturados nas EFD-C, nos registros C500, como base de créditos de PIS e Cofins, que foram parcialmente glosados tendo em vista os valores de base de cálculo das contribuições sociais informados nas cópias das notas fiscais apresentadas pela empresa, solicitadas através do TIF nº 02 (DOC 03 dos e-processos). Esses valores foram identificados com o motivo de glosa.

Além dessas glosas parciais, houve valores de créditos solicitados extemporaneamente. Os valores das operações com essa indicação de motivo de glosa não foram considerados pela Fiscalização como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins em razão dos respectivos fatos geradores terem ocorrido fora do período fiscalizado, conforme verificado nos arquivos de itens de notas fiscais informadas nas EFD-C da empresa.

Foram também encontrados itens cujas cópias digitais das notas fiscais, solicitadas pela Fiscalização, não foram apresentadas. Eles foram identificados com o motivo de glosa “Cópia digital da conta não apresentada, apenas o boleto para pagamento.

ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.

Algumas operações de armazenagem de mercadorias, cujos valores foram escriturados nas EFD-C da empresa como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins, registros A100, não tiveram seus créditos considerados pela Fiscalização pelos motivos descritos por item no arquivo “3 Análise EFD-C - NF-e das EFD-c Entradas 1.xlsx”, planilha “EFD-C Créd 2 armazen”, coluna “Observação/ Motivo da Glosa”, DOC 10 dos e-processos, abaixo discriminados: a) Crédito Extemporâneo: os valores das operações com essa indicação de motivo de glosa não foram considerados pela Fiscalização como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins em razão dos respectivos fatos geradores terem ocorrido fora do período fiscalizado, conforme verificado nos arquivos de itens de notas fiscais informadas nas EFD-C da empresa

Foram solicitadas, através do TIF nº 02, por amostragem, cópias das notas fiscais dos serviços de armazenagem que deram origem aos créditos escriturados nas EFD-C da empresa, registros A100. Nas cópias apresentadas, verificou-se que além dos serviços de armazenamento, as notas incluem serviços de depósito, carga, descarga, arrumação, recepção, movimentação, guarda de bens e transporte rodoviário, além disso, algumas delas não informam a mercadoria armazenada.

Também foram solicitadas à empresa, no TIF nº 02, informações dos produtos armazenados (NCMs, chave da nota fiscal e informação da origem do produto).

Crédito Extemporâneo: os valores das operações com essa indicação de motivo de glosa não foram considerados pela Fiscalização como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins em razão dos respectivos fatos geradores terem ocorrido fora do período fiscalizado, conforme verificado nos arquivos de itens de notas fiscais informadas nas EFD-C da empresa.

Sem identificação do produto armazenado: intimada através do TIF nº 02 (DOC 02 dos e-processos), a empresa não indicou, na planilha apresentada a esta Fiscalização, para essas notas fiscais de armazenagem, os produtos que foram armazenados. A empresa relacionou as notas de armazenagem (resposta ao item 06 do TIF nº 02 no DOC 03 dos e-processos) a "ID"s que as vincularam a notas de remessa para armazenagem, porém, para os "ID"s nº 33, 43 e 54 não houve essa vinculação, não sendo portanto apresentada a informação de qual produto teria sido armazenado.

[...]

Sem distinção/comprovação dos valores efetivamente pagos com armazenagem: intimada através do TIF nº 05 (DOC 02 dos e-processos), a empresa não identificou os valores efetivamente gastos com o serviço de armazenagem.

Contrato solicitado incluiu armazenagem e movimentação: segundo o contrato firmado com a empresa, esses registros tratam da prestação dos serviços combinados de armazenagem (carga, descarga, recebimento, transferência...) de produtos. Assim, sem a identificação exata dos valores pagos de armazenagem propriamente dita, e com os contratos incluindo outros serviços além deste, não foi possível aceitar os créditos de armazenagem como sendo exclusivos desse serviço.

Também foram solicitadas à empresa, no TIF nº 03, as informações dos produtos armazenados (número da nota, data da emissão, NCM dos produtos, chave da nota fiscal e informação da origem do produto).

FRETE

Os fretes pagos nas operações de entradas, segundo o art. 167 da IN RFB nº 1.911/2019, vigente à época do ano fiscalizado, para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o seu valor de aquisição, quando suportados pelo comprador.

O aproveitamento de créditos calculados em relação às despesas de frete nas operações de vendas, com o ônus suportado pelo vendedor, previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 c/c seu art. 15, inciso II, depende de os bens transportados terem sido adquiridos para revenda e não estarem entre aqueles referidos no art. 2º, §§ 1º e 1º-A, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme determinado pelo art. 3º, inciso I, alínea "b", das mesmas Leis.

Foram solicitadas, através do TIF nº 02, informações a respeito dos conhecimentos de frete sem a identificação das chaves dos CT-e e das notas dos produtos fretados por esses conhecimentos, registros A100 das EFD-C, assim como, informações sobre as notas dos produtos fretados com CT-e já identificados nas EFD-C, registros D100.

Assim, considerando as informações das EFD-C e aquelas apresentadas pela empresa a esta Fiscalização (resposta ao TIF nº 02 no DOC 03 dos e-processos), as

operações de frete, cujos valores foram escriturados nas EFD-C da empresa como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins, registros A100 e D100, não tiveram seus créditos considerados pela Fiscalização pelos motivos descritos por item no arquivo "4 Análise EFD-C - NF-e das EFD-c Entradas 2 – Fretes.xlsx", planilha "EFD-C Créd 3", colunas "Observação/ Motivo da Glosa CT-e" e "Observação/ Motivo da Glosa NF-e do produto fretado" e planilha "Análise NF-e fretadas", coluna "Motivo da Glosa do Frete considerando a NF-e transportada" do DOC 10 dos e-processos, abaixo discriminados (as glosas referentes aos CT-e podem se somar, em alguns casos, a glosas referentes às NF-e dos produtos fretados):

Glosas de créditos de PIS e Cofins referentes aos CT-e:

Crédito Extemporâneo: os valores das operações com essa indicação de motivo de glosa não foram considerados pela Fiscalização como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins em razão dos respectivos fatos geradores terem ocorrido fora do período fiscalizado, conforme verificado nos arquivos de operações de CT-e informadas nas EFD-C da empresa.

CT-e cancelado: operações de frete cujos CT-e foram cancelados, motivo pelo qual tiveram seus créditos de PIS e Cofins glosados.

Descrição da Conta Analítica na EFD-C - "Fretes e Carretos Combustíveis (Transf)" / ou / Frete de transferência da Alesat para a Alesat: trata-se de operações de frete em que nem houve a venda nem a aquisição de bens, apenas transferência entre unidades da mesma empresa conforme a descrição da conta analítica registrada na EFD-C.

d) Descrição da Conta Analítica na EFD-C - "Fretes e Carretos Combustíveis (Coleta)": trata-se de operações cujas descrições das contas analíticas contábeis escrituradas indicam ser fretes pagos nas aquisições de combustíveis realizadas pela empresa. Os combustíveis adquiridos pela empresa são álcool, gasolina, óleo diesel ou biodiesel. Os créditos de PIS e Cofins baseados nos valores dos fretes pagos pelo transporte na aquisição desses produtos não são possíveis, conforme legislação vigente.

e) Descrição da Conta Analítica na EFD-C - "Fretes e Carretos Combustíveis (Venda)": trata-se de operações cujas descrições das contas analíticas contábeis escrituradas indicam ser fretes pagos nas vendas de combustíveis realizadas pela empresa. Os combustíveis vendidos pela empresa são álcool, gasolina, óleo diesel ou biodiesel.

Empresa não informou a Nota Fiscal fretada: intimada, a empresa não informou o número da nota fiscal do produto fretado, impossibilitando assim a análise da legalidade/efetividade do crédito.

Frete solicitado em duplicidade: no mesmo registro A100 da EFD-C foi encontrada outra operação com mesmo número de nota fiscal, mesmo valor e mesma data de emissão pelo mesmo CNPJ.

Descrição da Conta Analítica na EFD-C – "Pedágio": despesas com pedágio não são consideradas gastos com fretes e não podem integrar seu valor.

Tomador do frete não foi Alesat: as operações com esse motivo de glosa indicaram os CT-e que não tiveram a empresa fiscalizada como tomadora do frete, ou seja, ela não pagou pelo serviço do transporte.

Glosas de créditos de PIS e Cofins referentes às NF-e dos produtos fretados:

CFOP da NF-e do produto fretado não foi venda ou aquisição da Alesat: conforme descrito nas normas referidas neste item sobre fretes, apenas há possibilidade de desconto de créditos de PIS e Cofins calculados com base no valor de fretes nas vendas ou nas aquisições de bens pela empresa fiscalizada. Segundo os CFOP das notas fretadas com essa observação não se trata de venda ou aquisição de bem com direito a crédito de PIS e Cofins, não havendo, portanto, base legal para o desconto de créditos calculados sobre as despesas dos fretes desses itens.

b) Descrição da Natureza da Operação da NF-e do produto fretado não se tratou de uma venda ou aquisição da Alesat: conforme descrito nas normas referidas neste item sobre fretes, apenas há possibilidade do desconto de créditos de PIS e Cofins calculados com base no valor de fretes nas vendas ou nas aquisições de bens pela empresa fiscalizada. Segundo as descrições das naturezas das operações das notas fretadas com essa observação não se trata de venda ou aquisição de bem com direito a crédito de PIS e Cofins, não havendo, portanto, base legal para o crédito dos fretes desses itens.

c) CST NF-e de 3ºs fretada não tributada (monofásica) / ou / Frete na entrada/aquisição de produtos com tributação concentrada ou monofásica: as notas fiscais fretadas com esse motivo de glosa de frete tratam de aquisições de produtos com tributação concentrada ou monofásica feitas pela empresa.

CST NF-e de 3ºs fretada não tributada: trata-se de fretes de itens adquiridos de terceiros cujas notas fiscais emitidas não foram tributadas. Não dará direito a crédito de PIS e Cofins o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CST NF-e fretada da Alesat não tributada (monofásica) / ou / Frete na saída/venda de produtos com tributação concentrada ou monofásica: trata-se de fretes de vendas de bens sujeitos à tributação concentrada ou monofásica pela empresa, conforme indicam o CST (código da situação tributária) de PIS e Cofins ou das NCM dos itens das notas fiscais fretadas.

Frete na saída/venda de álcool: trata-se de fretes de vendas de álcool, conforme NCM e descrições das mercadorias obtidas nas notas fiscais fretadas. A Solução de Divergência Cosit nº 02/2017 esclareceu que em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, é vedada a apuração de crédito da contribuição no caso de revenda de tais produtos.

Frete na entrada/aquisição de álcool: as notas fiscais fretadas com esse motivo de glosa de frete se referem a aquisições de álcool feitas pela empresa. Os valores de aquisição para revenda dos produtos dos §§ 1º e 1º-A das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (dentre os quais o álcool), são vedados para o aproveitamento e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

NF-e dos produtos fretados cancelada: trata-se de operações cujas notas fiscais fretadas foram canceladas, não existindo, assim, base legal para respaldar tais

créditos de PIS e Cofins. i) NF-e dos produtos fretados com base de cálculo e valores das contribuições de PIS e Cofins zerados: trata-se de operações de frete de notas fiscais cujos valores das contribuições de PIS e Cofins registrados foram R\$ 0,00.

NF-e dos produtos fretados inexistentes: trata-se de operações de frete cujas notas fiscais fretadas não foram encontradas nem na base nacional de registros de notas fiscais do site <https://www.nfe.fazenda.gov.br/>, nem no sistema de extração de informações das NF-e da RFB, não existindo, assim, documento que pudesse respaldar tais créditos de PIS e Cofins.

NF-e dos produtos fretados não tem a Alesat nem como adquirente nem como fornecedora: trata-se de operações de frete glosadas pois as notas fiscais fretadas não foram nem emitidas nem adquiridas pela Alesat Combustíveis S.A. não existindo, assim, base legal para tal crédito de PIS e Cofins.

NF-e fretada com CST 49 ou 99 e com base de cálculo e valores das contribuições de PIS e Cofins zerados: trata-se de fretes de aquisições da empresa cujos valores das contribuições de PIS e Cofins registrados nas notas fiscais foram R\$ 0,00.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO.

Foram solicitadas, através do TIF nº 03, informações a respeito dos créditos de bens utilizados como insumos, registros F100 das EFD-C. Dentre essas informações estavam dados das notas fiscais dos bens adquiridos como insumos (data da emissão, número, chave, NCM do bem e sua descrição detalhada), além de dados das receitas do serviço prestado/produção de bens em que o bem adquirido foi utilizado (descrição do serviço prestado, utilização detalhada no serviço prestado, conta contábil onde tal receita foi escriturada e o registro da EFD-C onde a receita foi declarada).

a empresa apenas apresentou informações sobre as notas dos bens adquiridos, não demonstrando a descrição detalhada desses bens, nem os dados detalhados das receitas a que esses bens foram vinculados.

O método de apropriação de créditos declarado pela empresa nas suas EFD-C (arquivo "1 Informações EFD-C.xlsx" do DOC 04 dos e-processos) foi a apropriação direta de créditos de PIS e Cofins, o que indica que os créditos deveriam ser calculados numa relação direta entre as despesas incorridas e as receitas da atividade econômica da empresa. Além disso, a empresa informou, em resposta ao TIF nº 01, que nenhum dos gastos com insumos relacionados com os serviços escriturados nas EFD-C da empresa, nos registros A100 e C100, foram utilizados como crédito para dedução do PIS e COFINS a pagar.

Assim, a não apresentação pela empresa da informação sobre que receitas os bens adquiridos para serem utilizados como insumos foram efetivamente aplicados, e a impossibilidade de identificação por parte da Fiscalização das possíveis associações entre as receitas auferidas e os insumos adquiridos, não há como vincular tais custos a determinados serviços prestados pela empresa. Por outro lado, pode-se associar essas despesas a suas atividades comerciais de revenda, uma vez que a própria empresa afirmou essa utilização dos bens na atividade comercial quando afirmou em sua resposta ao TIF nº 03 que "os insumos mencionados incorporam o custo do produto comercializado".

Portanto, como as respostas da empresa não trouxeram a informação da vinculação desses bens adquiridos a receitas de produção de bens ou de prestação de serviços para as quais eles tivessem sido diretamente apropriados, ao contrário, a resposta confirmou a utilização dos bens em sua atividade comercial, ficou impossibilitada a classificação daqueles bens como insumos na prestação de um serviço ou na produção de um bem fornecido pela empresa.

Visto que os bens adquiridos como insumos foram na verdade utilizados/consumidos na atividade comercial da empresa, os valores solicitados como créditos de PIS e Cofins com base na aquisição desses bens foram glosados por falta de base legal para tais creditamentos. Assim, tais bens não foram considerados insumo pela Fiscalização.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.

Foram solicitadas, através do TIF nº 03, informações a respeito dos créditos de serviços utilizados como insumos, registros F100 das EFD-C. Dentre essas informações estavam dados das notas fiscais dos serviços adquiridos como insumos: data da emissão, número e sua descrição detalhada; além de dados das receitas do serviço prestado/produção de bens em que o serviço adquirido foi utilizado: descrição do serviço prestado, utilização detalhada no serviço prestado, conta contábil onde tal receita foi escriturada e o registro da EFD-C onde a receita foi declarada.

A empresa apenas apresentou informações sobre as notas dos serviços adquiridos, não demonstrando a descrição detalhada desses serviços, nem os dados detalhados das receitas a que esses serviços foram vinculados.

Visto que os serviços adquiridos como insumos foram na verdade utilizados/consumidos na atividade comercial da empresa, os valores solicitados como créditos de PIS e Cofins com base na aquisição desses serviços foram glosados por falta de base legal para tais creditamentos.

CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Foram solicitadas, através do TIF nº 03, informações a respeito dos créditos de arrendamento mercantil, registros F100 das EFD-C. Dentre essas informações estavam dados das notas fiscais/recibos dos valores dos arrendamentos: data da emissão, número, sua descrição detalhada e a finalidade do arrendamento.

Foram glosados:

Pagamentos de taxas de condomínio: operações referentes a pagamentos de taxas de condomínio. Não há previsão legal para que esse tipo de despesa possa servir como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins.

b) Locação de prédio com contrato vencido no ano de 2019: trata-se de operações cujo contrato de arrendamento apresentado pela empresa se refere ao ano de 2019 e não ao ano fiscalizado.

c) Recibo apresentado, solicitado por amostragem, não foi emitido pelo prestador do serviço, mas pela própria Alesat: trata-se de operações cujo recibo comprovante da operação foi emitido pela própria Alesat e não pelo prestador do serviço.

d) Recibo, solicitado por amostragem, não foi apresentado pela empresa: trata-se de operações cujo recibo/nota fiscal do serviço adquirido, solicitado por esta Fiscalização, não foi apresentado pela empresa para conferência/análise.

e) Recibo, solicitado por amostragem, ou não foi apresentado pela empresa ou não foi emitido pelo prestador do serviço, mas pela própria Alesat: trata-se de itens que apresentaram o motivo de glosa da letra "c" ou "d" acima descritos.

MÁQ, EQUIP E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (DEPRECIÇÃO)

Intimada, através do TIF nº 06, a informar a natureza e indicar as contas contábeis das receitas auferidas que foram resultantes da utilização dos bens e serviços usados como insumo e das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado cujos valores geraram créditos de PIS e Cofins nas EFD-C à empresa no ano de 2020, ela não apresentou resposta.

Visto que os bens imobilizados cujos valores de depreciação integraram a base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins não foram adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, foram na verdade utilizados na atividade comercial da empresa, os referidos créditos de PIS e Cofins foram glosados pela Fiscalização por falta de amparo legal.

Considerando o art. 1º da Lei Complementar nº 7/1970, o art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991, os arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002 e os arts. 1º, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003, os valores de débitos e créditos/reduções verificados neste procedimento fiscal (vide informações dos tópicos 4 e 5 deste Relatório), os valores declarados em DCTF pela empresa (DOC 05 dos e-processos), e os valores das DIRFs onde a empresa fiscalizada é beneficiária (DOC 08 dos e-processos), chegamos ao quadro abaixo que resume os períodos e valores em que se caracterizou a insuficiência de recolhimento ou de declaração de PIS e Cofins não-cumulativos.

LANÇAMENTOS DE PIS/COFINS PELA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO R\$*		
Mês/Ano	PIS **	COFINS **
jan/20	562.227,22	2.591.002,59
fev/20	60.358,59	277.609,47
mar/20	183.511,51	843.969,18
abr/20	248.254,91	1.141.722,93
mai/20	1.038,93	4.795,79
jun/20	1.954,87	9.022,84
jul/20	1.470,94	6.789,57
ago/20	1.813,31	8.369,68
set/20	59.563,41	274.372,38
out/20	2.434,04	11.234,63
nov/20	2.210,53	10.203,29
dez/20	2.363,30	10.908,22
TOTAL	1.127.201,56	5.190.000,57
* Vide planilhas "PIS" e "Cofins".		
**Valores sujeitos à incidência de multa proporcional e juros de mora (vide autos de infração).		

Considerando os arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002, os arts. 1º, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003, o art. 1º da Lei Complementar nº 7/1970 e o art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991, verificou-se que a empresa, constituiu e descontou créditos do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS e Cofins, em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no item 5 deste

Relatório, que resultaram nos seguintes lançamentos, que foram acrescidos de multas e juros devidos, indicados no DOC 11 dos e-processos, planilhas "PIS", "Cofins" e "Lançamentos", e-processo nº11274.720568/2024-22:

LANÇAMENTOS DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE R\$*		
Mês/Ano	PIS **	COFINS **
jan/20	127.844,93	867.982,45
fev/20	809.332,74	3.734.215,93
mar/20	570.415,20	2.644.084,06

LANÇAMENTOS DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE R\$*		
Mês/Ano	PIS **	COFINS **
abr/20	534.938,20	2.481.672,92
mai/20	514.036,12	2.380.351,00
jun/20	542.206,34	2.508.279,90
jul/20	702.560,48	3.246.427,51
ago/20	790.409,89	3.294.968,50
set/20	485.627,22	2.226.999,05
out/20	563.190,24	2.594.088,34
nov/20	752.474,87	3.465.944,91
dez/20	674.567,16	3.107.097,20
TOTAL	7.067.603,39	32.552.111,77
* Vide planilhas "PIS" e "Cofins".		
**Valores sujeitos à incidência de multa proporcional e juros de mora (vide autos de infração).		

7. A autuada teve ciência do auto de infração em 28/08/2024 (fls. 102/103), através do Domicílio Tributário Eletrônico e apresentou a impugnação em 26/09/2024 (fls. 110/200).

8. As razões apresentadas na impugnação estão resumidas/reproduzidas abaixo:

Inicialmente, informa acerca da tempestividade da impugnação apresentada.

Alega que o crédito tributário exigido referente ao período de janeiro a dezembro/2020 deve ser declarado nulo por inconsistência na descrição dos fatos geradores e por vício formal na lavratura do Auto de Infração e violação do contraditório e da ampla defesa.

A Impugnante protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários, para apreciação da Defesa.

A Impugnante requer a aplicação do artigo 112 do CTN, caso o julgamento não se dê por unanimidade de votos, afastando-se a multa de ofício imposta.

Refere-se a abusividade da dupla penalidade imposta "a Autoridade Tributária aplicou (i) a multa de ofício pela infração contida no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 (não pagamento de PIS/COFINS e declaração inexata) nos presentes autos; e (ii) a multa regulamentar (isolada) pela infração contida no artigo 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991 (fornecimento de informação inexata relacionada ao PIS/COFINS nos documentos contábeis) nos autos do Processo Administrativo nº 11274-720.569/2024-77", devendo ambas serem prontamente afastadas de pleno direito ou, subsidiariamente, que ao menos a multa de 75% sobre o valor de PIS/COFINS, ora discutida, seja absorvida.

Afirma que a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 não merece prosperar, pois afronta aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e possui caráter nitidamente confiscatório.

Cita Doutrinas dos Tribunais Superiores de Justiça e Acórdãos emanados do CARF.

Para que fique claro, a Impugnante passa a apresentar breves esclarecimentos acerca de cada uma das supostas infrações que foram suscitadas pelo Ilmo. Fiscal atuante.

RECEITAS DE “REVENDA” DE COMBUSTÍVEIS IMPORTADOS

Entendeu a D. Fiscalização que a Impugnante realizou importações de óleo diesel A, gasolina A e álcool anidro, nas modalidades direta, por conta e ordem e por encomenda, com o objetivo de revenda no mercado interno.

Consequentemente, a receita proveniente da revenda deveria ser tributada pelo PIS/COFINS, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 65/2023 e do artigo 81 da Medida Provisória (“MP”) nº 2.158-35/2001.

12. Sob essa perspectiva, a D. Fiscalização concluiu que a Impugnante revende, no mercado interno, combustíveis importados, com a particularidade de que antes estes foram misturados com outras substâncias para atender normas legais vigentes.

13. Ou seja, a D. Fiscalização ignorou o fato de que não há que se falar em “revenda” dos produtos importados pela Impugnante, na medida as empresas distribuidoras de combustíveis estão impedidas de revender gasolina A, diesel A, álcool anidro e biodiesel (“B100”) pela regulação do setor.

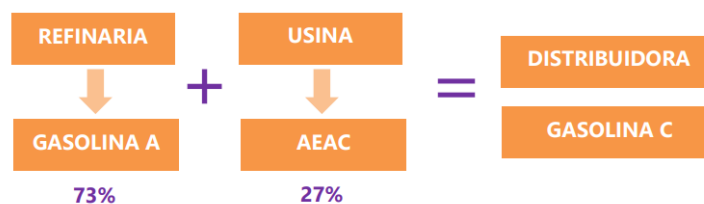
14. Em verdade, a Impugnante vende gasolina C e óleo diesel B, que são resultantes da mistura mecânica (formulação) que realiza dos combustíveis importados com outros adquiridos localmente.

15. E, em relação aos combustíveis que são de fato comercializados pela Impugnante (gasolina C e óleo diesel B), não há que se falar em incidência do PIS e da COFINS, uma vez que estes submetem-se à incidência monofásica, e estão com alíquota zerada por força do que determina o artigo 42, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001.

Cita que o setor de combustíveis, que é altamente regulado, possui normas que vedam que empresas distribuidoras de combustível, como a Impugnante, revendam diesel A e gasolina A. Nesse sentido deve-se destacar mais uma vez o artigo 21, incisos III e IV, da Resolução ANP nº 950/2023.

“Art. 21. É vedado ao distribuidor de combustíveis líquidos: (...)III – a comercialização com o TRR de gasolina automotiva A, de óleo diesel A ou C, de misturas de óleo diesel A e C, de biodiesel (B100) e de mistura biodiesel/óleo diesel não especificada ou não autorizada pela ANP;

IV - a comercialização com o revendedor varejista de combustíveis automotivos de gasolina automotiva A, de óleo diesel A ou C, de misturas de óleos diesel A e C, de óleo diesel não rodoviário, de óleo combustível, de óleo combustível marítimo, de OCTE, de etanol anidro combustível, de biodiesel (B100) e de mistura biodiesel/óleo diesel não especificada ou não autorizada pela ANP;” É por isso que ainda durante o curso da fiscalização, a Impugnante apresentou esclarecimentos ao Ilmo. Fiscal no sentido de “que nenhum dos produtos referidos no questionamento foram adquiridos/importados por esta distribuidora com o objetivo de serem revendidos. Todos eles foram adquiridos/importados para serem misturados a outros combustíveis, na forma e em consonância com a legislação regulatória”.



Vale destacar que essa atividade de produção da gasolina C, nos termos do artigo 4º da Resolução ANP nº 807/2020, é de competência exclusiva das distribuidoras. Veja-se: “somente os distribuidores de combustíveis líquidos poderão realizar a adição de etanol anidro combustível à gasolina A para formulação da gasolina C”. 42.

E, cabe reforçar, tal como ocorre com a gasolina C, o diesel B é produzido a partir de dois insumos distintos: diesel A (puro) e biodiesel (B100). Da mesma forma, conforme Resolução ANP nº 30/201610, são os distribuidores de combustíveis os responsáveis pela produção e comercialização do diesel B.

Ou seja, todo esse contexto regulatório demonstra que, ao contrário do que entendeu o Ilmo. Fiscal, a Impugnante não revendeu combustível importado, e nem poderia. A Impugnante simplesmente importou combustíveis que serviram como base para a produção daqueles que foram posteriormente vendidos no mercado interno.

Ou seja, os fundamentos utilizados pelo Ilmo. Fiscal ao afirmar que a Impugnante revende combustíveis importados contradiz entendimento vinculante da Receita Federal, o que não pode ser aceito. Não é possível que o contribuinte se pautar pela orientação fiscal, e, ainda assim, sofra a lavratura de autos de infração.

Por todo o exposto acima, está mais do que claro que a Impugnante não revendeu combustível importado.

E, acertada esta premissa, é preciso esclarecer que não há que se falar em incidência de PIS/COFINS sobre os combustíveis que foram comercializados.

Primeiro, porque a cobrança do PIS/COFINS sobre os combustíveis está sujeita ao regime de tributação monofásico destas contribuições. Ou seja, toda a tributação da cadeia está concentrada na figura do importador ou das refinarias.

Esses agentes da cadeia recolhem de forma concentrada todo PIS/COFINS devido pela cadeia, sendo que os demais (distribuidores e postos de gasolina) operam com alíquota zero nas suas operações, exatamente para dar efetividade à monofasia e ao recolhimento antecipado e concentrado.

O fundamento do recolhimento monofásico está previsto nos artigos 4 e 6 da Lei nº 9.718/1998, que estabelecem a tributação concentrada nas figuras dos produtores ou importadores de derivados de petróleo.

A Impugnante recolheu regularmente o PIS/COFINS incidente nas importações dos produtos objeto das autuações, o que pode ser conferido pelas DI's anexas, elegidas por amostragem (DOC. 02). 56.

Assim, não é possível nova tributação, pois já houve o recolhimento definitivo em relação aos combustíveis importados, antevendo que eles serão misturados e que dessas misturas sairão para venda pela Impugnante a gasolina C e o diesel B, sendo que esses produtos não são mais tributados na cadeia, em respeito à monofasia.

Portanto, deve ser respeitada a alíquota zero para as vendas de gasolina C e diesel B pela Impugnante, não havendo que se falar em tributação de suposta “revenda” de diesel A, gasolina A e álcool anidro. Tal conduta, além de desrespeitar a monofasia da cadeia dos combustíveis, induziria a um odioso bis in idem. 60.

SUPOSTOS AJUSTES INDEVIDOS DE REDUÇÃO DOS DÉBITOS DE PIS/COFINS

17.A D. Fiscalização afirma que a Impugnante teria realizado uma série de ajustes de redução no pagamento de débitos de PIS e COFINS durante o ano-calendário de 2020, com base em: (i) “devoluções de vendas nas quais as receitas foram tributadas pelas contribuições”; e (ii) “estornos de tributação equivocada do PIS e da COFINS sobre a receita de reversão da provisão contábil da conta de valores retidos de ex-acionistas (conta 220902)”, conforme tabela abaixo:

Valores Glosados de Ajustes Negativos das Contribuições				
Mês/Ano	Histórico	Valor BC do Ajuste Negativo R\$	Valor Ajuste Negativo PIS R\$	Valor Ajuste Negativo Cofins R\$
31/05/2020	VR. REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS ABR/20	1.058.991,23	17.473,36	80.483,33
31/08/2020	VR. REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS JUL/20	2.426.029,50	40.029,49	184.378,24
Total		3.485.020,73	57.502,85	264.861,57

* Fonte: Arquivo "1 Análise EFD-C - Ajustes das Contribuições.xlsx" do DOC 10 dos e-processos.

Inicialmente, no que diz respeito ao ajuste da competência de maio/2020 (“VR REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS ABR/2020”), a base de cálculo do ajuste negativo, quantificada em R\$ 1.058.991,23, foi escriturada na página 18 do anexo balancete da Impugnante, extraído da ECD Contábil, dentro do grupo de contas 3.3.03 (recibo 54.14.A1.3A.67.EC.4B.46.D6.26.CF.5C.99.6F.89.F0.18.3C.A6.ED-2).

De igual modo, no que diz respeito ao ajuste da competência de agosto/2020 (“VR REF. REVERSÃO DOS VALORES RETIDOS JUL/2020”), a base de cálculo do ajuste negativo, quantificada em R\$ 2.426.029,50, foi escriturada na página 18 do anexo balancete da Impugnante, extraído da ECD Contábil, dentro do grupo de contas 3.3.03 (recibo 54.14.A1.3A.67.EC.4B.46.D6.26.CF.5C.99.6F.89.F0.18.3C.A6.ED-2).

SUPOSTAS IRREGULARIDADES RELACIONADAS À APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS A LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Conforme mencionado anteriormente, a segunda parte do Relatório Fiscal que acompanha os autos de infração consiste na análise da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS que foram apropriados pela Impugnante no ano-calendário de 2020.

A esse respeito, em relação a alguns créditos de PIS/COFINS provenientes (i) da aquisição de bens para revenda, (ii) de energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida no estabelecimento, (iii) da armazenagem de mercadorias, (iv) de frete na operação de venda, (v) de bens utilizados como insumos e (vi) de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (depreciação), a D. Fiscalização efetuou a glosa de “créditos extemporâneos” aproveitados pela Impugnante, por considerar que esse procedimento não seria autorizado pela legislação fiscal.

É verdade que o contribuinte deve, a cada período de apuração, identificar as despesas passíveis de geração de créditos de PIS/COFINS e confrontar tais créditos com o valor resultante da aplicação da alíquota dessas contribuições sobre as receitas auferidas, identificando-se assim um valor a pagar ou um saldo credor.

Contudo, também é verdade que o saldo credor apurado pelo contribuinte pode ser utilizado nos meses subsequentes, conforme o artigo 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e nº 10.833/200312 .

Esses dispositivos legais, que autorizam o aproveitamento do saldo credor em período posterior, sustentam a possibilidade de o contribuinte, ao identificar despesas incorridas no passado que, em seu entender, poderiam dar ensejo ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, mensurar no presente tais créditos e aproveitá-los para apuração das contribuições devidas.

Sendo assim, não restam dúvidas de que deve ser aceito o aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS e da COFINS não-cumulativos, desde que respeitado o prazo de cinco anos da aquisição do bem ou serviço, tal como o fez a Impugnante.

Por fim, há que se destacar que o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS/COFINS, sendo certo, com base na doutrina e jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, por meio de dois procedimentos distintos, a saber:

- (i) Registro extemporâneo dos créditos de PIS/COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo; ou*
- (ii) Retificação da EFD-Contribuições anterior, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela Receita Federal.*

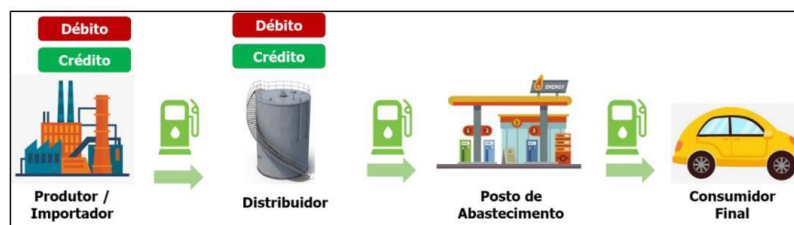
A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS: O DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS EM OPERAÇÕES COM PRODUTOS SUBMETIDOS À MONOFASIA.

Antes de entrar diretamente na defesa de cada item/tipo de crédito glosado no tópico II do Relatório Fiscal, cabe breve contextualização da não cumulatividade aplicável ao regime monofásico do PIS/COFINS, para que fique claro que a Impugnante faz jus aos créditos relativos às aquisições e dispêndios que realiza, exceção aos bens adquiridos para revenda dentro do regime monofásico (porque em relação especificamente a eles, e só a eles, há exceção legal ao direito de crédito).

No caso da Impugnante, sua operação de distribuição de combustíveis, em específico da gasolina, contempla ao menos três transações no âmbito da tributação não cumulativa, quais sejam: (i) venda do álcool anidro pelo produtor ou importador à distribuidora; (ii) venda do combustível (gasolina C) criado a partir da mistura de álcool anidro pelo distribuidor aos postos de abastecimento; e (iii) venda do combustível (gasolina C) pelo posto de abastecimento ao consumidor final, o que é ilustrado na estrutura gráfica abaixo:



Em uma primeira fase, a Lei nº 9.718/1998 passou a prever ao produtor e ao importador, assim como ao distribuidor, o desconto de créditos quando da aquisição para revenda desse combustível de outro produtor, importador ou distribuidor, nos termos do já citado § 13 do artigo 5º. O princípio da não cumulatividade, como não poderia deixar de ser, era devidamente observado, pois, apesar de a tributação não estar concentrada em uma única etapa da cadeia – tributava-se tanto o produtor/importador quanto o distribuidor. É o que ilustra a estrutura gráfica abaixo:



Posteriormente, no dia 07.05.2013, foi editada a MP nº 613/2013 (convertida na Lei nº 12.859/2013), a qual alterou o § 13 do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998 para excluir o direito do distribuidor de apropriação dos respectivos créditos do PIS e da COFINS por ocasião da aquisição de álcool para revenda, de modo que a autorização para apropriação de créditos ficou restrita ao produtor e ao importador. O princípio da não cumulatividade, no entanto, ainda era devidamente observado, pois houve a concentração da tributação em uma única etapa na cadeia (produtor/importador).

(iii) Por fim, em 2017, as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a comercialização de álcool hidratado foram alteradas, desta vez, pelos Decretos nºs 9.101/2017 e 9.112/2017, para reonerar os distribuidores. Entretanto, não houve o reconhecimento expresso do direito do distribuidor à apropriação de créditos de PIS/COFINS quando da aquisição do produto para revenda, mas, tão somente, um reestabelecimento implícito de tal direito, como decorrência do princípio da não cumulatividade (artigo 195, § 12, da CF).

Apesar da evolução histórica acima, a D. Autoridade Fiscal, a partir de uma leitura literal e isolada do artigo 3º do Decreto nº 6.573/2008, concluiu que a Impugnante não poderia ter se apropriado de créditos do PIS e da COFINS na importação de álcool anidro para adição à gasolina.

Em última análise, a interpretação da D. Fiscalização viola a não cumulatividade do PIS/COFINS, na medida em que reconhece a tributação na operação de revenda do álcool (artigo 5º, § 13, da Lei nº 9.718/1998), mas não confere à Impugnante o direito ao creditamento. Tal constatação, por si só, ratifica a higidez dos créditos apurados pela Impugnante.

ALUGUEL DE PRÉDIOS: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

O Ilmo. Fiscal reconhece que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam o direito de crédito relativamente a despesas com aluguéis, pagos para pessoas jurídicas, utilizados na atividade da empresa. 129. Contudo, no caso concreto, decidiu por glosar determinados créditos da Impugnante, com base em 3 motivos de fato distintos.

A primeira razão foi a suposta locação de imóvel de empresa sediada nos Estados Unidos. Isso porque, somente seria possível apurar créditos em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, nos termos do artigo 3º, § 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A D. Fiscalização também compreendeu que um dos contratos de locação analisados, celebrado com a empresa Tecelagem Columbia Ltda., estaria válido apenas até o ano de 2019, de forma que a Impugnante teria se creditado indevidamente em 2020. Além disso, as cópias de recibos de aluguéis apresentadas durante a fiscalização não foram emitidas pela empresa locadora. 132.

Por fim, a D. Fiscalização glosou duas operações supostamente provenientes de locações de unidades da Impugnante para ela própria. Segundo apurado pelo Relatório Fiscal, “o mesmo CNPJ é o locador e o locatário”; logo, inexistiria base legal para o creditamento nessas hipóteses.

A respeito do contrato de locação com a empresa Tecelagem Columbia Ltda. (atualmente One Comércio de Imóveis Ltda.), cabe à Impugnante esclarecer que este foi assinado em outubro de 2001 (DOC. 07) 17, tendo sido objeto de sucessivas prorrogações mediante aditivos contratuais, até 30.09.2019 (DOC. 08).

Para que não restem dúvidas de que se trata de locações de terceiros, a Impugnante acosta os respectivos comprovantes das despesas de aluguel que geraram os créditos de PIS/COFINS indevidamente glosados pela D. Fiscalização (DOC. 12).

ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB FORMA DE VAPOR, CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

Como em outras rubricas, parcela dos créditos de energia elétrica e térmica foi glosada em razão do entendimento da D. Fiscalização de que os “créditos deveriam ter sido registrados nas EFDs relativas ao mês de aquisição do bem/serviço e não em qualquer EFD-C, a critério do contribuinte”.

Portanto, mais uma vez a Impugnante, esclarece que já apresentou defesa relativamente a essa infundada acusação em tópico próprio (Capítulo IV.2.a – “A legitimidade da apropriação de créditos extemporâneos”).

Além disso, a D. Fiscalização realizou a glosa de créditos relativos a quatro despesas, sob a justificativa de que a Impugnante apresentou boletos, mas não a cópia da respectiva conta de energia elétrica ou nota fiscal.

Sobre essa matéria específica, a Impugnante esclarece que os documentos apontados como “boletos” pela D. Fiscalização constituem, na verdade, notas fiscais, todas capazes de lastrear os créditos indevidamente glosados de PIS/COFINS.

Por fim, a D. Fiscalização procedeu à glosa parcial de créditos tomados pela Impugnante sobre parcelas discriminadas nas notas fiscais, “tais como taxas de

iluminação pública, demanda contratada, juros, multa dentre outros que possam ser cobrados na fatura”.

Segundo o Relatório Fiscal, tais valores estariam “dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida” e, por isso, não seriam passíveis de creditamento (DOC. 14).

Com todo o respeito, os créditos de PIS/COFINS devem abarcar a íntegra das despesas recolhidas pela Impugnante nas contas de energia elétrica. Afinal, se a Impugnante não recolher os valores discriminados na fatura, ela poderá arcar com cortes na aquisição de energia elétrica.

ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

Novamente, a Impugnante pede vênia para esclarecer que já apresentou defesa relativamente a essa infundada acusação em tópico próprio (Capítulo IV.2.a – “A legitimidade da apropriação de créditos extemporâneos”).

Para algumas das notas fiscais, porém, a D. Fiscalização ainda apontou que a Impugnante não apresentou suas respectivas identificações da chave. Isso decorre do fato de que se trata de notas fiscais eletrônicas de serviço, conforme anexos documentos (DOC. 15).

Além disso, parcela dos créditos foram glosados com base nas seguintes justificativas:

Sem identificação do produto armazenado: A Impugnante não teria indicado, na planilha apresentada à D. Fiscalização, os produtos que foram armazenados, informando que “que não foi possível o preenchimento integral, especificamente quanto produtos armazenados nas notas mencionadas, pois a emissão ocorre de forma genérica pela armazenadora, sem especificação do produto”.

Sem distinção/comprovação dos valores efetivamente pagos com armazenagem:

A Impugnante não teria identificado os valores efetivamente gastos com o serviço de armazenagem. Além disso, para algumas notas, teria sido informado outro serviço realizado, ou apresentada nota fiscal com a descrição de serviço diverso.

Contrato solicitado incluiu armazenagem e movimentação: contratos firmados pela Impugnante demonstrariam a prestação de serviços combinados de armazenagem e movimentação (carga, descarga, recebimento, transferência etc.) de produtos. Assim, sem a identificação exata dos valores pagos exclusivamente pelos serviços de armazenagem, não seria possível aceitar os créditos.

Não se trata de serviço de armazenagem: Relativamente a notas fiscais que não seriam relativas a serviços de armazenagem, mas outros, como de enchimento de tanque.

Todas essas razões para glosa de créditos estão, em alguma medida, vinculadas.

Isso porque, a D. Fiscalização compreendeu que a Impugnante “não identificou os valores efetivamente gastos com o serviço de armazenagem” em algumas das suas notas fiscais, na medida em que deixou de discriminar a armazenagem propriamente dita de etapas intermediárias não creditáveis pela legislação, tais como “depósito”, “carga”, “descarga”, “arrumação”, “recepção”, “movimentação”, “guarda de bens” e “transporte rodoviário”.

Neste particular, o Relatório Fiscal aponta que, “segundo o contrato firmado com a empresa, esses registros tratam da prestação dos serviços combinados de armazenagem e movimentação (carga, descarga, recebimento, transferência...) de produtos. Assim, sem a identificação exata dos valores pagos de armazenagem propriamente dita, e com os contratos incluindo outros serviços além deste, não foi possível aceitar os créditos de armazenagem como sendo exclusivos desse serviço, motivo pelo qual eles foram glosados”.

Como se vê, todas as atividades citadas pelo Ilmo. Fiscal compõem um conjunto indissociável, composto por diversas atividades que fazem parte do próprio armazenamento de combustíveis.

E o mais relevante, o preço pelos serviços é uno, não havendo que se falar em atividades segregadas. A propósito o enchimento de tanque é uma etapa essencial para se armazenar os combustíveis – do contrário, sem enchimento dos tanques, como se daria o armazenamento? É de todo absurdo, com a devida vênia, buscar dissociar o serviço de armazenagem em diversas subatividades.

Deve-se ainda observar, por oportuno, que a depender do fornecedor, a nota fiscal de armazenagem inevitavelmente não possuirá descrição do produto armazenado, pois muitas vezes é emitida uma única nota para diversos produtos que foram armazenados ao longo do mês. Tal circunstância, no entanto, não desvirtua a natureza dos contratos efetivamente assinados, para fins de creditamento de PIS/COFINS.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

Como em outras rubricas, parcela dos créditos de frete foi glosada em razão do entendimento da D. Fiscalização de que os “créditos deveriam ter sido registrados nas EFD-C relativas ao mês de aquisição do bem/serviço e não em qualquer EFD-C, a critério do contribuinte” (crédito extemporâneo).

A D. Fiscalização, com efeito, em nenhum momento deixa de reconhecer o fato de que a Impugnante (e não terceiros) assume o ônus para com as suas despesas de frete.

Nada obstante, com a devida vênia, o entendimento da D. Fiscalização não está em linha com a melhor interpretação a ser conferida à matéria.

Como mencionado anteriormente nesta Impugnação, após ter adquirido álcool anidro, gasolina A e diesel A, a Impugnante é responsável por realizar a mistura destes combustíveis, respectivamente, com álcool anidro e biodiesel (B100), para elaboração dos produtos a serem comercializados ao usuário final (i.e. gasolina C e o diesel B). Sendo assim, os diferentes tipos de frete, utilizados em cada uma destas etapas, podem ser definidos da seguinte forma

A atividade de produção de gasolina C e diesel B pela impugnante e o direito aos créditos de PIS/COFINS.

Tipo de frete	Etapa / Produto Comercializado
Compra	Ocorre quando da recepção dos produtos diretamente das refinarias ou usinas Produto: Gasolina A, Diesel A e Álcool anidro
Transferência/ Interno	Transferência dos combustíveis entre bases primárias e secundárias (com ou sem a mistura dos combustíveis)
Venda	Venda dos combustíveis elaborados pela Impugnante por mistura mecânica Produto: Gasolina C e Diesel B

A verdade é que todos os fretes incorridos pela Impugnante, desde a aquisição das mercadorias, fazem referência à uma única operação, que se presta a vender combustível para seus clientes.

Assim, todos os encargos da cadeia operacional com fretes estão diretamente ligados à venda do produto final, de forma que o frete na compra e na transferência compõem necessariamente o preço total dispendido pela Impugnante para realização da venda.

Em outras palavras, o transporte (frete) dos produtos ao longo de toda a cadeia de abastecimento está necessariamente ligado à operação de venda, o que atrai a aplicação do inciso IX do artigo 3º19 das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Portanto, conclui-se que a Autoridade Fiscal, ao desconsiderar a totalidade da cadeia econômica da Impugnante, viola a disposição expressa e literal do inciso IX, do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, a D. Fiscalização ainda glosou créditos com base na premissa de que o tomador do frete não foi a Impugnante. Para este item específico, o Relatório Fiscal pontua que “as operações com esse motivo de glosa indicaram os CT-Es que não tiveram a empresa fiscalizada como tomadora do frete, ou seja, ela não pagou pelo serviço do transporte. Logo, a empresa não pode se creditar dessa despesa por falta de previsão legal”.

A esse respeito, a Impugnante esclarece que, por um lapso, os CT-Es dos créditos glosados neste item foram emitidos com a informação equivocada do tomador dos serviços.

De todo modo, conforme pontuado anteriormente nesta Impugnação, o artigo 113, § 2º, do CTN, estabelece que as obrigações tributárias acessórias zelam pela arrecadação e fiscalização dos tributos. No caso concreto, o fato é que a Impugnante declarou e recolheu as contribuições federais incidentes sobre esses fretes.

Assim, em observância ao princípio da verdade material, que deve reger o processo administrativo tributário, o direito de crédito da Impugnante deve ser resguardado neste item. Afinal, o eventual descumprimento de obrigação acessória é insuscetível de impedir, por si só, o creditamento das despesas de PIS/COFINS.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

bens e serviços não considerados insumos, por ausência de previsão legal de crédito por insumo decorrente da atividade de revenda de bens (varejo); crédito

extemporâneo; e transferência de bens e serviços entre unidades da mesma empresa.

Para fundamentar o primeiro grupo de créditos glosados (bens e serviços não considerados insumos), o Ilmo. Fiscal se baseia no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, segundo o qual: “somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros”.

Nota-se que a conclusão decorre da interpretação literal do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que sugere que a apropriação de créditos sobre insumos apenas seria possível para contribuintes do setor produtivo ou de prestação de serviços, uma vez que não há menção expressa à atividade comercial.

Ocorre que, a mera interpretação literal do dispositivo não é suficiente para restringir a apuração de créditos nas atividades comerciais. Se por um lado os dispositivos não contêm disposição expressa que veicule o direito ao aproveitamento de crédito nessas hipóteses em relação a atividade comercial, por outro lado inexiste qualquer vedação.

Mais do que isso, se o PIS/COFINS incide sobre a receita, o direito de crédito deve ter como referência essa grandeza. Se a obtenção de receita do contribuinte decorre do comércio, e não da industrialização ou prestação de serviços, não há razão para mitigar o direito ao crédito, sob pena de violação à sistemática não cumulativa prevista no texto constitucional.

Além disso, mesmo se não fosse o caso, como já destacado no primeiro tópico de mérito da presente defesa administrativa, fato é que a Impugnante atua como verdadeira produtora de combustíveis. Embora não realize atividade industrial propriamente dita, sem dúvidas realiza atividade produtiva, o que lhe habilita a tomar créditos de PIS/COFINS com base na literalidade do artigo 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/0202 e 10.833/2003.

Dito isso, vejamos, abaixo, a essencialidade e relevância de cada despesa de bens (DOC. 23) e serviços (DOC. 24) objeto da glosa efetuada pelo Ilmo. Fiscal:

Combustíveis Frota – Óleo Diesel S10 misturado utilizado como insumo da frota de caminhões da própria Impugnante. 310. Destaca-se que sem a utilização de combustível (óleo diesel S10), os caminhões não conseguiriam se movimentar e, conseqüentemente, a Impugnante não conseguiria transportar os combustíveis aos postos de gasolina para venda ao consumidor final. Ou seja, se não houvesse a aquisição de combustíveis para abastecer os caminhões da sua frota, a Impugnante sequer conseguiria realizar a sua atividade econômica principal (distribuição de combustíveis).

Manutenção da Frota, Lubrificantes, Pneus e Câmaras – Bens e serviços adquiridos e utilizados como insumo para manutenção da frota de caminhões da própria Impugnante.

De modo geral, os dispêndios com lubrificantes, pneus e câmaras, somados aos serviços de manutenção da frota, são essenciais para que os caminhões da Impugnante estejam em bom estado de conservação.

Equipamentos de Segurança e Uniformes – Os gastos realizados com EPIs são utilizados direta ou indiretamente pelos funcionários da Impugnante que atuam no armazenamento, manuseamento, acondicionamento, transporte e outras operações, envolvendo diretamente com derivados de petróleo e etanol, que são substâncias tóxicas e que exigem a utilização de tais equipamentos para a proteção da saúde dos empregados.

Materiais de alto impacto – Aquisições de materiais utilizados para acondicionar o produto durante seu transporte, a exemplo dos lacres para caminhões (FITLOCK), frascos plásticos 1L com tampa de lacre e batoque, envelope PEBD, etc.

Serviços contratados – Contratação de serviço de terceiros referentes a coleta, guarda e utilização de amostra-testemunha de combustíveis, em decorrência de imposição legal.

Análise de Efluentes e Produtos (Entradas e Saídas) – Serviços de análise físicoquímica para efetuar testes em amostras oriundas do processo operacional, a exemplo de: análise de água e metanol, análise de entrada granel, análise de metanol em amostra de etanol, serviço de laboratório oil tanking etc.

Taxas e aferições – Custos de serviços e taxas referentes às aferições veiculares, tacógrafos e Certificados de Inspeção Veicular (CIV), ou seja, são todos custos incorridos na frota de veículos da empresa, sejam esses veículos destinados à prestação do serviço de transporte das cargas distribuídas, sejam outros veículos que não sejam destinados a esse fim.

Pedágios pagos no transporte próprio dos combustíveis 332. A Impugnante necessita transportar os combustíveis de um local a outro, a fim de dar a correta destinação a eles. Para isso, é necessário realizar o desembolso de valores a título de pedágio (vide DOC. 24), que inclusive decorre de imposição legal.

Direito à apropriação dos créditos decorrentes da transferência de bens e serviços entre unidades da mesma empresa.

Por fim, o Ilmo. Fiscal glosou os créditos de PIS/COFINS supostamente aproveitados na transferência de bens entre unidades da própria empresa (não houve operação de aquisição), por ausência de previsão legal.

Ainda assim, em prol da boa-fé, a Impugnante analisou as planilhas apresentadas e seus documentos fiscais e contábeis e verificou que, na realidade, os créditos glosados e discutidos no presente tópico não estão relacionados à nota fiscal de transferência, mas sim:

combustível utilizado como insumo para frota própria (notas relacionadas na planilha de bens utilizados como insumos); e faturas de serviços de pedágio (notas relacionadas na planilha de serviços utilizados como insumos).

Em relação ao item (i), trata-se de combustível (óleo S10) utilizado como insumo para a frota própria de caminhões da Impugnante.

Feitos esses esclarecimentos, assim como visto no tópico “essencialidade e relevância das despesas glosadas”, a Impugnante possui frota própria de caminhões para transportar os combustíveis (i) da refinaria ao centro de armazenagem, (ii) entre os próprios centros de armazenagem e (iii) dos centros de armazenagem aos postos de gasolina.

ARRENDAMENTO MERCANTIL: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

No que diz respeito aos créditos relacionados a essa rubrica, a D. Fiscalização glosou, em primeiro lugar, os créditos de seis operações referentes a pagamentos de taxas de condomínio em relação às quais “não há previsão legal para que esse tipo de despesa possa servir como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins”.

Em segundo lugar, a D. Fiscalização também glosou créditos de operações “cujo contrato de arrendamento apresentado pela empresa se refere ao ano de 2019 e não ao ano fiscalizado”.

Em terceiro lugar, foram glosadas “operações cujo recibo comprovante da operação foi emitido pela própria Alesat e não pelo prestador do serviço”.

Em quarto lugar, a D. Fiscalização também procedeu à glosa de “operações cujo recibo/nota fiscal do serviço adquirido, solicitado por esta Fiscalização, não foi apresentado pela empresa para conferência/análise”.

Por fim, em quinto lugar, não foram validados os créditos decorrentes de operações que cumulavam alternativamente as duas últimas situações acima: operações cujo recibo foi emitido pela Alesat e não pelo prestador e serviço ou operações cujo recibo foi solicitado pela D. Fiscalização, mas não apresentado pela Impugnante para conferência.

Créditos de taxa de condomínio

Quanto ao primeiro motivo de glosa, a despeito do que sustenta D. Fiscalização, há previsão legal para apropriação de créditos relacionados à taxa condominial, assim como às demais despesas atreladas ao aluguel.

De acordo com o artigo 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as pessoas jurídicas podem, na apuração do PIS e da COFINS, descontar créditos com suas despesas de aluguéis de prédios que são utilizados em suas atividades empresariais.

Porém, nenhum dos motivos de glosa acima merece prosperar. É que se passa a demonstrar.

Quanto ao primeiro motivo de glosa, a despeito do que sustenta D. Fiscalização, há previsão legal para apropriação de créditos relacionados à taxa condominial, assim como às demais despesas atreladas ao aluguel. 360. De acordo com o artigo 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as pessoas jurídicas podem, na apuração do PIS e da COFINS, descontar créditos com suas despesas de aluguéis de prédios que são utilizados em suas atividades empresariais:

A Impugnante, verificando que em seus contratos de aluguel é obrigada a arcar, como parte do valor do aluguel, a taxa condominial (“condomínio”), creditou-se do valor total que desembolsa com aluguéis, incluída essa despesa.

Créditos decorrentes de operações cujo recibo foi emitido apenas pela Impugnante e/ou operações cujo recibo foi solicitado pela D. Fiscalização, mas não apresentado ao Fisco.

Relativamente aos recibos emitidos pela Impugnante em vez do próprio prestador de serviços, a Impugnante esclarece que eles são, na verdade, ordens de

pagamento geradas no sistema da empresa, como um documento adicional de seu controle interno e operacional.

Porém, as operações relacionadas a esses recibos estão lastradas por contrato, conforme apresentado pela Impugnante ao responder o Termo de Intimação Fiscal nº 3 do TDPF nº 04.1.01.00-2023-01091-7. 375. De todo modo, em compromisso com a boa-fé e a transparência, para demonstrar a veracidade das informações prestadas, a Impugnante apresenta, por amostragem, recibos e comprovantes de pagamento de alguns dos lançamentos glosados por esse motivo.

Por tudo isso, resta comprovado que os créditos decorrentes das operações mencionadas são manifestamente legítimos, razão pela qual as glosas efetuadas não se justificam.

MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

A D. Fiscalização compreendeu que bens immobilizados apontados pela Impugnante, para fins de creditamento de PIS/COFINS (dentre eles, caminhões, caminhoneiros, cavalos-mecânicos, semirreboques-tanques, tanques para transporte de combustíveis etc.), “não foram adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, foram na verdade utilizados na atividade comercial da empresa”.

Com efeito, conforme contextualizado no “Capítulo IV.1.a - Receitas de “revenda” de combustíveis importados” da presente Impugnação, a natureza produtiva das atividades da Impugnante está lastreada na Resolução ANP nº 807/2020 e consiste na mistura de diferentes insumos para a produção de gasolina C. 386. Assim, tem-se que os bens do ativo immobilizado identificados pela D. Fiscalização estão direcionados à produção e venda de combustíveis. Razão pela qual seus respectivos créditos de PIS/COFINS precisam ser reconhecidos.

Em última análise, ainda que se desconsidere o entendimento acima, o fato é que os bens citados pela D. Fiscalização integram a frota própria da Impugnante. Conforme explicitado em tópico específico à impugnação das glosas provenientes de bens e serviços utilizados como insumo (Capítulo IV.2.h), não há vedação alguma na legislação tributária capaz de afastar o creditamento de bens do ativo immobilizado utilizados na atividade comercial da Impugnante.

9. É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por meio do Acórdão nº 108-047.868, de 12 de setembro de 2025, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. Não cabe falar sobre insumos na atividade comercial. Somente pode haver insumos geradores de crédito no

regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. Conforme estabelecido no Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DE ATIVIDADE INDUSTRIAL. Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 3/2021 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 e da COFINS com relação às aquisições de combustíveis para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS NECESSIDADE DE REGISTRO E RETIFICAÇÕES. Na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade poderá ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL – IMPORTAÇÃO. Atuando a empresa distribuidora também como importadoras a tributação na venda do produto se dará com as mesmas alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis ao importador.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. A pessoa jurídica que apura o PIS/PASEP e a COFINS de forma não cumulativa está autorizada, ao amparo do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a apropriar créditos sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos. Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica e de outros custos arrolados na conta de energia.

PIS/PASEP e COFINS - CRÉDITO - FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA DE PRODUTOS COM TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA - DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS - IMPOSSIBILIDADE - Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada de Pis/PASEP e COFINS, é vedada a apuração de créditos na revenda de tais produtos.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E IPTU. IMPOSSIBILIDADE Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

AQUISIÇÃO DE BENS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. A pessoa jurídica revendedora de produtos sujeitos à tributação monofásica pode descontar créditos em relação aos demais incisos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. Não cabe falar sobre insumos na atividade comercial. Somente pode haver insumos geradores de crédito no regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. Conforme estabelecido no Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DE ATIVIDADE INDUSTRIAL. Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 3/2021 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 e da COFINS com relação às aquisições de combustíveis para mistura e posterior revenda por parte das pessoas jurídicas distribuidoras de combustíveis.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS NECESSIDADE DE REGISTRO E RETIFICAÇÕES. Na eventualidade de não haverem sido apurados nas épocas próprias, os créditos da não cumulatividade poderá ser apurados extemporaneamente, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos.

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL – IMPORTAÇÃO. Atuando a empresa distribuidora também como importadoras a tributação na venda do produto se dará com as mesmas alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis ao importador.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. A pessoa jurídica que apura o PIS/PASEP e a COFINS de forma não cumulativa está autorizada, ao amparo do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a apropriar créditos sobre o valor da energia elétrica

efetivamente consumida nos seus estabelecimentos. Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica e de outros custos arrolados na conta de energia.

PIS/PASEP COFINS - CRÉDITO - FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA DE PRODUTOS COM TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA - DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS - IMPOSSIBILIDADE - Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada de Pis/PASEP e COFINS, é vedada a apuração de créditos na revenda de tais produtos.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E IPTU. IMPOSSIBILIDADE Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

AQUISIÇÃO DE BENS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. A pessoa jurídica revendedora de produtos sujeitos à tributação monofásica pode descontar créditos em relação aos demais incisos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

A inexistência de cerceamento ao direito de defesa afasta a alegação de nulidade.

ART. 112 DO CTN. INAPLICÁVEL NA ESPÉCIE. A chamada interpretação benéfica prevista no art. 112 do CTN cabe ser aplicada apenas nas situações de dúvida quanto à interpretação da lei que define infrações.

MULTA REGULAMENTAR. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA. Descabe falar em bis in idem na incidência de multa de ofício e regulamentar do PIS/PASEP e da COFINS quando as bases impositivas são notoriamente diversas e há previsão expressa na legislação permitindo a imposição concomitante delas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRECIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento apreciar a constitucionalidade de leis e atos normativos.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS NÃO VINCULANTES.

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

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. AUTO DE INFRAÇÃO. É do Contribuinte o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório para confirmar os fatos que alega em sua impugnação nos termos do art.36 da Lei nº 9.784/99 e do art.373 do CPC, Lei nº 13.105/15. É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do seu crédito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Ale Combustíveis S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando a nulidade do v. acórdão recorrido, sendo que assim foram sintetizados os pedidos por ela formulados:

444. Diante do exposto, a Recorrente requer a esse E. CARF o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, para que seja declarada a nulidade do v. acórdão recorrido.

445. Caso assim não se entenda, a Recorrente requer que, no mérito, seja reformado o v. acórdão recorrido, para que restem integralmente cancelados os Autos de Infração em discussão.

446. Subsidiariamente, a Recorrente pugna pelo cancelamento da Multa de Ofício imposta pelos Autos de Infração, seja pela configuração de bis in idem com a Multa Isolada do Processo Administrativo nº 11274-720.569/2024-77, seja pela sua natureza confiscatória.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que o v. acórdão recorrido incorreu em cerceamento do direito de defesa, pois não analisou diversos dos fundamentos apresentados na Impugnação de fls. 110/200.

Neste sentido, aponta que o r. *decisum* deixou de se posicionar em relação aos argumentos de defesa veiculados nos seguintes Capítulos da Impugnação:

- **Capítulo IV.2.C.** – “Aquisição de bens para revenda: o direito aos créditos de PIS/COFINS”
- **Capítulo IV.2.E.** – “Energia elétrica e térmica, inclusive sob forma de vapor, consumida no estabelecimento: o direito aos créditos de PIS/COFINS”
- **Capítulo IV.2.F.** – “Armazenagem de mercadorias: o direito aos créditos de PIS/COFINS”
- **Capítulo IV.2.G.** – “Frete na operação de venda: o direito aos créditos de PIS/COFINS”
- **Capítulo IV.2.H.** – “Bens e serviços utilizados como insumos: o direito aos créditos de PIS/COFINS”

Diante disto, defende que a ausência de análise dos argumentos de defesa configura supressão de instância, violação ao duplo grau de jurisdição e cerceamento do direito de defesa da contribuinte, motivos pelos quais o v. acórdão recorrido deve ser anulado, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Por fim, caso essa C. Turma Julgadora entenda que o mérito possa ser julgado a favor da Recorrente, requer seja aplicada a regra prevista no § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, superando-se a preliminar suscitada.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que, ao analisar a questão do aproveitamento de créditos extemporâneos – tema recorrente em relação a diversas glosas efetuadas pela fiscalização –, o v. acórdão recorrido fez o seguinte esclarecimento:

Replica-se neste Voto o presente entendimento para todos os temas em que a impugnante alegou a pertinência da extemporaneidade dos créditos de PIS/PASEP e da COFINS.

Assim, não se verifica qualquer nulidade em relação às alegações relativas à possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos, devendo ser avaliadas as demais alegações suscitadas pela recorrente nos tópicos supramencionados.

No Capítulo IV.2.C. – “Aquisição de bens para revenda: o direito aos créditos de PIS/COFINS”, além da extemporaneidade, a recorrente apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito:

IV.2.C. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

[...]

108. Além disso, a D. Fiscalização compreendeu que a Impugnante registrou créditos relativos à importação de álcool anidro utilizado para adição à gasolina, o que é seria vedado pelo artigo 355 da IN RFB nº 1.911/2019, artigo 5º, § 15, da Lei nº 9.718/1998, e artigo 3º do Decreto nº 6.573/2008. Veja-se a redação do Relatório Fiscal (vide fls. 44):

“Importação de álcool anidro utilizado para adição à gasolina: considerando que não houve registro de nota fiscal de saída da empresa desse produto importado, apenas com origem nacional, ele foi utilizado para adição à gasolina A para obter a gasolina C. Segundo o art. 355 da IN RFB nº 1.911/19 e o art. 5º, § 15, da Lei nº 9.718/1998 (com redação dada pela Lei nº 11.727/2008, art. 7º), vigentes à época do ano fiscalizado, 2020, e o art. 3º do Decreto nº 6.573/2008 (com redação dada pelo Decreto nº 8.164/2013, art. 1º), no caso da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ficam estabelecidos em R\$ 0,00 (zero real), qualquer que seja o fornecedor do álcool. Assim, os valores dessas aquisições utilizados como base de cálculo de créditos de PIS e Cofins foram glosados pela Fiscalização.”

109. Explica-se: segundo o artigo 5º, §§ 13 e 14, da Lei nº 9.178/2018, as empresas produtoras e importadores de álcool poderão apurar créditos de PIS/COFINS relativos à operação de importação, nos seguintes termos:

[...]

110. Ocorre que, segundo a D. Fiscalização, os créditos da Impugnante estariam enquadrados no artigo 5º, § 15, da Lei nº 9.718/2018, que delega a “ato do Poder Executivo” a definição dos créditos provenientes de aquisições de álcool anidro para adição à gasolina:

[...]

111. Nesse contexto, os créditos apurados pela Impugnante deveriam glosados, segundo o entendimento fiscal, com base na regulamentação estabelecida pelo Decreto nº 6.473/2008, cujo artigo 3º – reproduzido no artigo 355 da IN RFB nº 1.911/2019 –, que nega o creditamentos de tais aquisições:

[...]

112. Ocorre que a simples alegação de que o artigo 3º do Decreto nº 6.573/2009 impossibilita a apropriação de créditos pela Impugnante não é suficiente para servir de fundamento à glosa praticada pelas autuações.

113. Com efeito, para que se encontre a correta solução da controvérsia objeto desse item, é necessário que se analise a questão à luz do sistema tributário brasileiro como um todo. A partir desse exercício, é possível se verificar, de forma clara, que a apropriação de créditos do PIS e da COFINS na importação de álcool anidro para criação/produção de outros combustíveis é efetivamente garantida aos distribuidores como a Impugnante.

114. Antes de mais nada, para que seja possível compreender o conteúdo da não cumulatividade no sistema tributário brasileiro, é necessário analisar como se dá o fenômeno da tributação em cadeias plurifásicas.

115. Nas situações em que se está diante de uma cadeia plurifásica, isto é, uma cadeia que contém diferentes camadas de atividades, desempenhadas por diferentes agentes econômicos, a imposição de tributos como o PIS e a COFINS poderá, em linhas gerais, resultar em dois diferentes cenários:

(i) Tributação cumulativa, isto é, em “cascata”, se os tributos forem devidos em cada etapa sem a possibilidade de compensação dos valores recolhidos nas etapas anteriores; ou (ii) Tributação não cumulativa, se implementados mecanismos para que seja eliminada a tributação em “cascata”, como, por exemplo, a concentração da tributação em uma única etapa da cadeia¹⁶ ou, então, a concessão de créditos em relação aos tributos incidentes nas operações anteriores.

116. No caso da Impugnante, sua operação de distribuição de combustíveis, em específico da gasolina, contempla ao menos três transações no âmbito da tributação não cumulativa, quais sejam: (i) venda do álcool anidro pelo produtor ou importador à distribuidora; (ii) venda do combustível (gasolina C) criado a partir da mistura de álcool anidro pelo distribuidor aos postos de abastecimento; e (iii) venda do combustível (gasolina C) pelo posto de abastecimento ao consumidor final, o que é ilustrado na estrutura gráfica abaixo:

[...]

117. Sendo essa uma cadeia plurifásica, a não cumulatividade do PIS e da COFINS nesse setor econômico depende necessariamente da implementação de medidas que assegurem (i) a tributação concentrada em uma única etapa da cadeia; ou (ii) o direito à apropriação de créditos relacionados aos tributos incidentes nas etapas anteriores.

118. Assim, feito esse breve esclarecimento, a Impugnante passa a demonstrar que a legislação tributária, embora tenha sido alterada diversas vezes ao longo dos anos, sempre assegurou que a não cumulatividade fosse observada nessa cadeia, seja por meio da concentração da tributação em um único agente econômico, seja via o reconhecimento (explícito ou implícito) do direito a créditos relacionados aos tributos recolhidos em etapas anteriores da cadeia. Senão vejamos, a título ilustrativo:

(i) Em uma primeira fase, a Lei nº 9.718/1998 passou a prever ao produtor e ao importador, assim como ao distribuidor, o desconto de créditos quando da aquisição para revenda desse combustível de outro produtor, importador ou distribuidor, nos termos do já citado § 13 do artigo 5º. O princípio da não cumulatividade, como não poderia deixar de ser, era devidamente observado, pois, apesar de a tributação não estar concentrada em uma única etapa da cadeia – tributava-se tanto o produtor/importador quanto o distribuidor. É o que ilustra a estrutura gráfica abaixo:

[...]

(ii) Posteriormente, no dia 07.05.2013, foi editada a MP nº 613/2013 (convertida na Lei nº 12.859/2013), a qual alterou o § 13 do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998 para excluir o direito do distribuidor de apropriação dos respectivos créditos do PIS e da COFINS por ocasião da aquisição de álcool para revenda, de modo que a autorização para apropriação de créditos ficou restrita ao produtor e ao importador. O princípio da não cumulatividade, no entanto, ainda era devidamente observado, pois houve a concentração da tributação em uma única etapa na cadeia (produtor/importador).

(iii) Por fim, em 2017, as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a comercialização de álcool hidratado foram alteradas, desta vez, pelos Decretos nºs 9.101/2017 e 9.112/2017, para reonerar os distribuidores. Entretanto, não houve o reconhecimento expresso do direito do distribuidor à apropriação de créditos de PIS/COFINS quando da aquisição do produto para revenda, mas, tão somente, um reestabelecimento implícito de tal direito, como decorrência do princípio da não cumulatividade (artigo 195, § 12, da CF).

119. Apesar da evolução histórica acima, a D. Autoridade Fiscal, a partir de uma leitura literal e isolada do artigo 3º do Decreto nº 6.573/2008, concluiu que a Impugnante não poderia ter se apropriado de créditos do PIS e da COFINS na importação de álcool anidro para adição à gasolina.

120. Em última análise, a interpretação da D. Fiscalização viola a não cumulatividade do PIS/COFINS, na medida em que reconhece a tributação na operação de revenda do álcool (artigo 5º, § 13, da Lei nº 9.718/1998), mas não confere à Impugnante o direito ao creditamento. Tal constatação, por si só, ratifica a higidez dos créditos apurados pela Impugnante.

121. Destaque-se ainda, por outro lado, que o artigo 5º, § 13, da Lei nº 9.718/1998, sequer impõe restrições de crédito por tipo “produto” / “álcool”.

122. Muito pelo contrário: o eixo interpretativo da Lei nº 9.718/1998 consiste justamente em reconhecer a possibilidade de se apurar créditos de PIS/COFINS sobre a importação de álcool.

123. Além disso, diante das particularidades inerentes à aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, o legislador ordinário compreendeu por deixar o critério de quantificação dos seus respectivos créditos de PIS/COFINS a cargo de ato do Poder Executivo – sem contudo, estabelecer restrições ao creditamento.

124. Nesse contexto, é preciso frisar que o artigo 3º do Decreto nº 6.473/2008 consiste em ato normativo secundário, expedido pelo Poder Executivo para regulamentar e orientar a execução da Lei nº 9.718/1998, de sorte que não poderia transpor ou inovar a matéria que se propõe a tratar.

125. Porém, ao invés de disciplinar o creditamento de PIS/COFINS para o cenário específico do artigo 5º, § 15, da Lei nº 9.178/2018, o Poder Executivo extrapolou

sua competência e inovou no ordenamento jurídico ao simplesmente impedir o creditamento de tais operações – em absoluta violação à não cumulatividade, como visto acima.

126. Tal inovação do texto normativo, frise-se, se revela clara na medida em que não há, na Lei nº 9.718/1998, qualquer disposição que vede o creditamento de PIS/COFINS sobre a aquisição de álcool anidro para adição à gasolina.

127. Assim, a toda evidência, resta demonstrada a im procedência das glosas realizadas sobre os créditos de PIS/COFINS oriundos da importação de álcool anidro utilizado para adição à gasolina. Por estas razões, se impõe o cancelamento das autuações fiscais.

Quanto a tais argumentos, apesar de realizar uma análise individualizada de cada tópico da impugnação em relação às demais alegações suscitadas pela recorrente, não houve qualquer manifestação do v. acórdão recorrido quanto ao referido tópico ou aos argumentos ali apresentados, de modo que resta configurada a omissão suscitada.

No Capítulo IV.2.E. – “Energia elétrica e térmica, inclusive sob forma de vapor, consumida no estabelecimento: o direito aos créditos de PIS/COFINS”, além da extemporaneidade, a recorrente apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito:

IV.2.E. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB FORMA DE VAPOR, CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

[...]

148. Além disso, a D. Fiscalização realizou a glosa de créditos relativos a quatro despesas, sob a justificativa de que a Impugnante apresentou boletos, mas não a cópia da respectiva conta de energia elétrica ou nota fiscal.

149. Sobre essa matéria específica, a Impugnante esclarece que os documentos apontados como “boletos” pela D. Fiscalização constituem, na verdade, notas fiscais, todas capazes de lastrear os créditos indevidamente glosados de PIS/COFINS.

150. Para evidenciar a correta tomada desses créditos, a Impugnante reapresenta as aludidas notas fiscais nestes autos, a fim de que sejam devidamente avaliadas durante o julgamento da presente Impugnação (DOC. 13).

151. Por fim, a D. Fiscalização procedeu à glosa parcial de créditos tomados pela Impugnante sobre parcelas discriminadas nas notas fiscais, “tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa dentre outros que possam ser cobrados na fatura”. Segundo o Relatório Fiscal, tais valores estariam “dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida” e, por isso, não seriam passíveis de creditamento (DOC. 14).

152. Com todo o respeito, os créditos de PIS/COFINS devem abarcar a íntegra das despesas recolhidas pela Impugnante nas contas de energia elétrica. Afinal, se a

Impugnante não recolher os valores discriminados na fatura, ela poderá arcar com cortes na aquisição de energia elétrica.

[...]

157. Portanto, como não é possível segregar os valores que compõem as faturas de energia elétrica, a glosa parcial dos seus respectivos créditos de PIS/COFINS também se figura inviável.

*158. Pelas razões acima, deverá ser provida a presente Impugnação, com o reconhecimento do direito de crédito da Impugnante. **(Grifamos)***

Ao apreciar este tópico da impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB FORMA DE VAPOR, CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

135. Conforme relatado, a fiscalização considerou passíveis de creditamento apenas os gastos com o consumo de energia, glosando os demais valores constantes nas faturas.

136. A impugnante explica a sistemática de fornecimento de energia a que está sujeita e defende o direito aos créditos em sua totalidade, alegando que, segundo normas da Aneel, a demanda de potência ativa é obrigatória e deve ser continuamente disponibilizada pela concessionária, devendo ser integralmente paga, independentemente de ser ou não utilizada durante o período de faturamento. Defende também que, ainda que parte da energia não tenha sido efetivamente consumida, configura um custo para o desenvolvimento da sua atividade comercial. Cita que todos os acréscimos e taxas incidentes nas contas de consumo fazem parte do custo da energia.

137. Em que pesem todos os argumentos trazidos pela impugnante, a RFB tem entendimento, publicado em solução de consulta, de que somente os valores pagos a título de energia elétrica consumida são passíveis de creditamento. Confira-se:

[...]

138. No caso, a consulta se refere especificamente à demanda de energia, e é muito clara a conclusão pela possibilidade de creditamento apenas sobre a energia elétrica efetivamente consumida.

139. Em outra linha de argumentação, a defesa acusa a fiscalização de não ter demonstrado que “a manifestante não consumiu integralmente a ‘demanda contratada’”, afirmando que a Administração “diferencia os valores faturados como sendo ‘presumidamente consumida’ e ‘demanda’, sem avaliar, nem mesmo nos registros de estoque, se a potência em questão fora ou não utilizada”. Todavia, não apresenta nenhuma comprovação da utilização efetiva da demanda contratada em algum período específico.

140. Como já dito, a apropriação de créditos, neste caso, está vinculado ao efetivo consumo da energia paga, o que não foi demonstrado nos autos, seja durante o procedimento fiscal, seja em sede de impugnação.

Verifica-se de forma clara que, apesar de apreciar as alegações da recorrente quanto à possibilidade de aproveitamento de crédito sobre todos os itens discriminados na nota fiscal de energia contratada, o v. acórdão recorrido não apreciou os argumentos e provas que buscaram contestar a glosa de créditos efetuada pela fiscalização sob a justificativa de que teriam sido apresentados boletos, mas não a cópia da respectiva conta de energia elétrica ou nota fiscal. Tal glosa foi fundamentada de forma apartada pela fiscalização e foi devidamente contestada pela recorrente na impugnação, de modo que a sua não apreciação também configura omissão no v. acórdão recorrido.

No Capítulo IV.2.F. – “Armazenagem de mercadorias: o direito aos créditos de PIS/COFINS”, além da extemporaneidade, a recorrente apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito:

IV.2.F. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

[...]

161. Para algumas das notas fiscais, porém, a D. Fiscalização ainda apontou que a Impugnante não apresentou suas respectivas identificações da chave. Isso decorre do fato de que se trata de nota fiscais eletrônicas de serviço, conforme anexos documentos (DOC. 15).

162. Além disso, parcela dos créditos foram glosados com base nas seguintes justificativas:

(i) **Sem identificação do produto armazenado:** A Impugnante não teria indicado, na planilha apresentada à D. Fiscalização, os produtos que foram armazenados, informando que “que não foi possível o preenchimento integral, especificamente quanto produtos armazenados nas notas mencionadas, pois a emissão ocorre de forma genérica pela armazenadora, sem especificação do produto”.

(ii) **Sem distinção/comprovação dos valores efetivamente pagos com armazenagem:** A Impugnante não teria identificado os valores efetivamente gastos com o serviço de armazenagem. Além disso, para algumas notas, teria sido informado outro serviço realizado, ou apresentada nota fiscal com a descrição de serviço diverso.

(iii) **Contrato solicitado incluiu armazenagem e movimentação:** contratos firmados pela Impugnante demonstrariam a prestação de serviços combinados de armazenagem e movimentação (carga, descarga, recebimento, transferência etc.) de produtos. Assim, sem a identificação exata dos valores pagos exclusivamente pelos serviços de armazenagem, não seria possível aceitar os créditos.

(iv) ***Não se trata de serviço de armazenagem***: *Relativamente a notas fiscais que não seriam relativas a serviços de armazenagem, mas outros, como de enchimento de tanque.*

163. *Todas essas razões para glosa de créditos estão, em alguma medida, vinculadas.*

Isso porque, a D. Fiscalização compreendeu que a Impugnante “não identificou os valores efetivamente gastos com o serviço de armazenagem” em algumas das suas notas fiscais, na medida em que deixou de discriminar a armazenagem propriamente dita de etapas intermediárias não creditáveis pela legislação, tais como “depósito”, “carga”, “descarga”, “arrumação”, “recepção”, “movimentação”, “guarda de bens” e “transporte rodoviário”.

164. *Neste particular, o Relatório Fiscal aponta que, “segundo o contrato firmado com a empresa, esses registros tratam da prestação dos serviços combinados de armazenagem e movimentação (carga, descarga, recebimento, transferência...) de produtos. Assim, sem a identificação exata dos valores pagos de armazenagem propriamente dita, e com os contratos incluindo outros serviços além deste, não foi possível aceitar os créditos de armazenagem como sendo exclusivos desse serviço, motivo pelo qual eles foram glosados”.*

165. *Pelo mesmo raciocínio, também restaram glosados créditos de serviços de notas fiscais que não possuíam natureza de armazenagem, “mas de outros serviços como os de enchimento de tanque”.*

166. *Com toda a vênia, não procede o entendimento do Ilmo. Fiscal. Isso porque, não se pode perder de vista que o serviço de armazenagem pressupõe uma série de atos conexos/intrínsecos à sua realização.*

167. *Para facilitar o entendimento, a Impugnante pede vênia para reapresentar a documentação que foi fornecida ao Ilmo. Fiscal no curso do procedimento de fiscalização e que respalda o seu direito aos créditos de PIS/COFINS sob dispêndios com armazenagem. Os contratos de armazenagem vigentes no período, com efeito, evidenciam a natureza da prestação de serviços de armazenagem e as cláusulas de preço que vinculam os serviços.*

168. *De fato, não é possível que haja armazenagem, sem, por exemplo, a arrumação, recepção, movimentação e guarda de bens. Mas isso não significa que existem diversos serviços sendo prestados. Há, efetivamente, apenas o serviço de armazenagem de mercadorias.*

169. *Em outras palavras, embora algumas notas fiscais indiquem etapas intermediárias, indivisíveis e inerentes à armazenagem de bens, isso se dá apenas para fins logísticos. Afinal – repita-se –, o serviço é um só, de armazenagem de mercadorias.*

[...]

182. Fato é que o Ilmo. Fiscal reconhece que a Impugnante (i) incorreu em custos com armazenagem no exercício de 2020; (ii) que há previsão legal para o desconto de créditos calculados em relação ao serviço de armazenagem.

183. Portanto, se estas premissas são reconhecidas pelo Ilmo. Fiscal, desconsiderar 100% dos créditos apurados a tal título sob a justificativa de impossibilidade de verificar o efetivo valor que foi gasto com a armazenagem viola o princípio da verdade material e da não-cumulatividade.

184. Noutro giro, convém mencionar que a IN RFB nº 1.911/2019 – vigente à época dos fatos geradores – procurou segregar as hipóteses de creditamento do PIS/COFINS provenientes do “frete na operação de venda” e da “armazenagem de mercadorias” em incisos distintos, de sorte a evidenciar que o artigo 3º, inciso I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não deve ser aplicado em relação às despesas de armazenagem.

185. Confira-se, a esse respeito, a disciplina da IN RFB nº 1.911/2019:

[...]

186. Nessa ordem de ideias, ao interpretar as regras em referência, a SC COSIT nº 66/2021 também concluiu que o creditamento das despesas com armazenagem independe da observância das exceções previstas no artigo 3º, inciso I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

[...]

187. Assim, o fato é que a própria Receita Federal reconhece o direito de tomada de créditos de PIS/COFINS sobre despesas de armazenagem de combustíveis submetidos à incidência monofásica.

[...]

189. Assim, resta demonstrada a absoluta improcedência das glosas realizadas pelos fundamentos acima.

190. Por fim, vale ressaltar que o Ilmo. Fiscal também glosou créditos com armazenagem com base na seguinte justificativa: “Contrato solicitado não foi apresentado à fiscalização: Operações nas quais não teria sido apresentado o contrato social solicitado pela D. Fiscalização.”

191. Sobre esse aspecto, a rigor, não há previsão alguma na legislação tributária que vede o creditamento de despesas de armazenagem com base na não apresentação dos respectivos contratos de serviços.

192. O fato é que a Impugnante apresentou todos os documentos contábeis necessários para embasar todos os seus créditos de armazenagem, restando descabida a presunção de não higidez dos creditamentos adotada pela D. Fiscalização.

193. Portanto, impõe-se a autorização de todos os creditamentos de armazenagem indevidamente glosados pela D. Fiscalização. **(Grifamos)**

Ao apreciar este tópico da impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

141. A Fiscalização apontou que a Impugnante “não identificou os valores efetivamente gastos com o serviço de armazenagem” em algumas das suas notas fiscais, na medida em que deixou de discriminar a armazenagem propriamente dita de etapas intermediárias não creditáveis pela legislação, tais como “depósito”, “carga”, “descarga”, “arrumação”, “recepção”, “movimentação”, “guarda de bens” e “transporte rodoviário”.

142. Neste particular, o Relatório Fiscal aponta que “segundo o contrato firmado com a empresa, esses registros tratam da prestação dos serviços combinados de armazenagem e movimentação (carga, descarga, recebimento, transferência...) de produtos”.

143. O auditor fiscal continua relatando que “sem a identificação exata dos valores pagos de armazenagem propriamente dita, e com os contratos incluindo outros serviços além deste, não foi possível aceitar os créditos de armazenagem como sendo exclusivos desse serviço, motivo pelo qual eles foram glosados”

144. A impugnante entende que a atividade de armazenagem “é um conjunto indissociável, composto por diversas atividades que fazem parte do próprio armazenamento de combustíveis”.

145. Cita que o preço pelos serviços é uno, não havendo a possibilidade de atividades segregadas. Exemplifica que “o enchimento de tanque é uma etapa essencial para se armazenar os combustíveis – do contrário, sem enchimento dos tanques, como se daria o armazenamento?”. Menciona que os prestadores de serviço emitem apenas uma nota fiscal no mês, englobando todos os serviços realizados.

146. Apresenta contratos particulares com fornecedores e notas fiscais que destacam os diversos serviços englobados na “armazenagem”.

147. A possibilidade de creditamento em decorrência de gastos com armazenagem tem previsão específica na Lei nº 10.833, de 2003:

[...]

148. Por sua natureza exoneratória, os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devem ser reconhecidos, sempre que possível, por interpretação literal dos dispositivos legais que autorizam a apuração desses créditos, consoante o art. 111 do CTN.

[...]

149. A impugnante, conforme manifestado na defesa, compreendeu os motivos da glosa dos créditos sobre os serviços complementares de “armazenagem”, tendo apresentado documentos que atestam o entendimento do fisco (contratos e notas fiscais), porém dada a interpretação restritiva do direito ao creditamento de

PIS/PASEP e COFINS, inexistente a possibilidade de extensão do conceito de “armazenagem” para abarcar outros serviços, ainda que relevantes, excluídos da permissão legal.

150. Sendo assim, não se pode pretender estender aos demais serviços mencionados (movimentação de carga, descarga, recebimento e transferência etc.) a possibilidade de creditamento, prevista no inciso IX do art. 3º das Lei 10.833/2003.

Novamente, verifica-se que o v. acórdão recorrido apenas apreciou a alegação principal suscitada pela recorrente, sem analisar os argumentos e provas relativos aos créditos glosados em razão de não terem sido apresentadas as identificações da chave das notas fiscais, em relação aos quais a recorrente afirmou se tratar de notas fiscais eletrônicas, colacionando documentos aos autos, bem como, aos créditos glosados com base na justificativa de que o contrato solicitado não foi apresentado à fiscalização, em relação aos quais a recorrente afirmou inexistir previsão na legislação tributária que vede o creditamento com base na não apresentação dos respectivos contratos, sustentando que todos os documentos contábeis necessários para embasar os créditos foram apresentados.

Sem adentrar no mérito das alegações, é certo que tais argumentos e provas deveriam ter sido devidamente apreciados pelo v. acórdão recorrido, restando configurada, por conseguinte, a omissão suscitada também quanto a este tópico.

No Capítulo IV.2.G. – “Frete na operação de venda: o direito aos créditos de PIS/COFINS”, além da extemporaneidade, a recorrente apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito:

IV.2.G. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

[...]

Para uma dessas notas fiscais, de número 2360, a D. Fiscalização ainda apontou que a Impugnante não informou nota de venda. Isso decorre do fato de que essa nota versa sobre operações de transporte intramunicipal, que não têm obrigatoriedade de vinculação com nota de venda (DOC. 19).

196. Para outro grupo de notas fiscais glosadas com base na extemporaneidade, a D. Fiscalização ainda alegou que seus respectivos CT-Es foram cancelados. A esse respeito, a Impugnante destaca que os CT-Es não foram cancelados, na verdade, a chave informada nas planilhas da D. Fiscalização está incorreta, conforme documentos anexos (DOC. 20).

197. Em relação aos fretes na compra, venda, e transferência entre estabelecimentos (frete interno), a D. Fiscalização afirma também que não haveria norma legal que autorizasse a tomada de créditos de PIS/COFINS.

198. Além disso, ainda que se considerasse que o frete nesses casos compõe o preço total de aquisição ou venda, o Relatório Fiscal sustenta que o artigo 3º,

inciso I, alíneas “a” e “b”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, supostamente vedaria a tomada de crédito em operações com gasolina, diesel e álcool.

199. No caso específico do álcool, o creditamento também estaria vedado pela Solução de Divergência COSIT nº 02/2017 e pela Solução de Consulta Disit nº 7.038/2018.

[...]

201. A D. Fiscalização, com efeito, em nenhum momento deixa de reconhecer o fato de que a Impugnante (e não terceiros) assume o ônus para com as suas despesas de frete.

202. Nada obstante, com a devida vênia, o entendimento da D. Fiscalização não está em linha com a melhor interpretação a ser conferida à matéria. É o que a Impugnante passa a demonstrar.

• O frete de compra, de venda e interno no contexto da operação realizada pela Impugnante – O caminho do produto até o consumidor

203. Como já mencionado, a Impugnante atua na distribuição de combustíveis a nível nacional, de forma que para alcançar seus clientes, que se encontram nos mais variados Estados, conta com complexa operação logística.

204. Em um primeiro momento preparatório, a Impugnante, via de regra, realiza a importação de álcool anidro e a compra de combustível de uma refinaria (gasolina A e diesel A), recebendo o produto em uma base primária.

205. Como no Brasil há poucas refinarias, com alcance meramente regional, muitas vezes é necessário realizar a transferência entre estabelecimentos do combustível, a fim de alcançar localidades mais distantes. Nesse caso, a Impugnante remete o produto de uma de suas bases primárias para uma base secundária, mais próxima aos postos de combustíveis.

206. E, ao fim, temos o frete de venda, quando o produto elaborado é destinado para o posto de gasolina, onde é vendido ao consumidor final.

207. Para facilitar a visualização, a Impugnante apresenta abaixo mapa representativo da sua cadeia de suprimento de combustível:

[...]

208. Como mencionado anteriormente nesta Impugnação, após ter adquirido álcool anidro, gasolina A e diesel A, a Impugnante é responsável por realizar a mistura destes combustíveis, respectivamente, com álcool anidro e biodiesel (B100), para elaboração dos produtos a serem comercializados ao usuário final (i.e. gasolina C e o diesel B).

209. Sendo assim, os diferentes tipos de frete, utilizados em cada uma destas etapas, podem ser definidos da seguinte forma:

[...]

211. Como se vê, tanto o frete na compra, quanto na transferência do combustível, não configura operações desvinculadas da operação final correspondente, de venda.

212. A verdade é que todos os fretes incorridos pela Impugnante, desde a aquisição das mercadorias, fazem referência à uma única operação, que se presta a vender combustível para seus clientes.

213. Assim, todos os encargos da cadeia operacional com fretes estão diretamente ligados à venda do produto final, de forma que o frete na compra e na transferência compõem necessariamente o preço total dispendido pela Impugnante para realização da venda.

214. Em outras palavras, o transporte (frete) dos produtos ao longo de toda a cadeia de abastecimento está necessariamente ligado à operação de venda, o que atrai a aplicação do inciso IX do artigo 3º19 das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

[...]

• **O correto alcance da vedação contida no artigo 3º, inciso I, alíneas “a” e “b”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003**

224. Como mencionado, a D. Fiscalização entendeu que haveria vedação específica que alcançaria as operações de frete com gasolina, diesel e álcool, excluindo a possibilidade de tomada de créditos.

225. Isso porque, como o artigo 3º, inciso IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, carrega a expressão “nos casos dos incisos I e II”, a Autoridade Fiscal constrói racional de que haveria vedação ao creditamento no frete.

[...]

227. Acontece que a conclusão alcançada pelo Relatório Fiscal decorre de interpretação equivocada dos dispositivos legais em referência.

228. Isso porque, a vedação prevista no artigo 3º, inciso I, alíneas “a” e “b”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 dirige-se única e exclusivamente aos “bens adquiridos para revenda”.

229. Ou seja, veda-se o creditamento em relação aos gastos com a aquisição da gasolina, álcool e do diesel a serem revendidos, mas não em relação ao serviço de frete de tais mercadorias.

[...]

248. Logo, está demonstrado que a vedação contida no inciso I do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 abarca somente o bem adquirido para revenda – no caso, a gasolina, diesel e álcool –, não alcançando os gastos acessórios à revenda destas mercadorias, inclusive com o frete na venda, sendo evidente o direito da Impugnante de se creditar com base nos artigos 3º, inciso IX, e 15, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

• **Os autos de infração violam o entendimento do E. STJ no Tema Repetitivo 1.093**

249. Corroborando com os fundamentos acima apresentados, o E. STJ julgou o RESP nº 1.894.741/RS e 1.895.255/RS (Tema 1.093). Nessa ocasião, entendeu-se que não é facultado ao contribuinte apurar crédito sobre o custo de aquisição de produtos para revenda sujeitos a monofasia, porém, seria permitido o creditamento quando houvesse previsão legal expressa, como ocorre no caso de despesas com frete (artigo 3º, inciso IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

250. Isso porque restou consignado que “a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa”.

251. Sendo assim, é a presente para reiterar o largamente exposto nesta defesa, que embora os contribuintes que comercializam produtos sujeitos à tributação monofásica não possam se apropriar de crédito relativo ao próprio produto (o que não se discute), deve ser reconhecido o seu direito em relação às despesas acessórias à comercialização destes produtos, nos casos de expressa previsão legal (artigo 3º, inciso IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 para frete).

[...]

257. E, assim, na linha do exposto acima, deve ser garantido o direito da Impugnante de tomada de crédito nos dispêndios com frete na venda de combustíveis, nos termos do artigo 3º, inciso IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo certo que o serviço de frete é tributado pelo PIS/COFINS.

• **Subsidiariamente: A legitimidade da apropriação de créditos associados à aquisição de insumos relativos a frete por distribuidores de combustíveis**

258. No pior dos cenários, ainda que se desconsidere todos os argumentos até agora apresentados para esse tópico específico, cabe observar que o CARF e o Poder Judiciário já reconheceram o creditamento de insumos de PIS/COFINS para distribuidores de combustíveis.

259. Conforme se aprofundará mais adiante nesta Impugnação, o conceito de insumo, para fins de créditos de PIS/COFINS (artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve estar atrelado à essencialidade da despesa para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, sem limitação quanto à sua natureza, consoante definido pelo E. STJ no âmbito do RESP nº 1.221.170/PR.

260. Por isso, ainda que não se considere o conceito mais amplo de insumos, tal como definido pelo E. STJ, os serviços de frete utilizados para consecução da atividade econômica da Impugnante, poderiam, em caráter subsidiário, ser creditados na hipótese legal em questão, como insumos.

[...]

266. Portanto, fica claro que o E. CARF, por meio das decisões acima citadas, mais de uma vez, ratificou o entendimento de que o creditamento de insumos conforme o artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser avaliado à luz do leading case do E. STJ, o qual não faz qualquer distinção quanto ao ramo de atividade do contribuinte.

267. Inclusive, em dois precedentes analisados, o contribuinte era distribuidor de combustíveis, que realizava a mistura do álcool anidro com a gasolina A, para obtenção da gasolina C, de maneira idêntica à Impugnante.

268. Assim, se superada a argumentação principal, ainda assim deverá ser reconhecido o direito de crédito da Impugnante, sob o fundamento que também podem ser considerados insumos. Ou seja, por qualquer ângulo que se analise, deve ser reconhecido o direito da Impugnante, com a reversão das glosas realizadas pelo Ilmo. Fiscal atuante.

• **Glosas de frete fundadas em questões de fato / documentais**

269. Veja-se ainda que a D. Fiscalização glosou créditos da rubrica de frete sob o entendimento de que a Impugnante creditou despesas identificadas como de pedágio em sua conta analítica da EFD-C, o que seria vedado pela legislação.

270. Sobre essa matéria específica, que abarca cinco notas fiscais, a Impugnante desde logo esclarece que tais valores foram equivocadamente escriturados na conta contábil de pedágio e expressam, na verdade, despesas de frete, conforme anexos CT-Es (DOC. 22).

271. Além disso, a D. Fiscalização deixou de reconhecer os créditos com relação aos quais a Impugnante “não informou o número da nota fiscal do produto fretado, impossibilitando assim a análise de legalidade/efetividade do crédito”.

272. Neste particular, a Impugnante esclarece que, no regular exercício das suas atividades, não é sempre possível vincular as suas notas fiscais de venda às notas fiscais de serviço do frete, principalmente quando o mesmo serviço compreende várias notas. Essa particularidade contábil, inerente às operações da Impugnante, precisa ser levada em conta pela D. Fiscalização, sobretudo diante da constatação de que a legislação tributária não exige as informações apontadas pelo Relatório Fiscal para possibilitar a tomada de créditos.

273. Por fim, a D. Fiscalização ainda glosou créditos com base na premissa de que o tomador do frete não foi a Impugnante. Para este item específico, o Relatório Fiscal pontua que “as operações com esse motivo de glosa indicaram os CT-Es que não tiveram a empresa fiscalizada como tomadora do frete, ou seja, ela não pagou pelo serviço do transporte. Logo, a empresa não pode se creditar dessa despesa por falta de previsão legal”.

274. A esse respeito, a Impugnante esclarece que, por um lapso, os CT-Es dos créditos glosados neste item foram emitidos com a informação equivocada do tomador dos serviços.

275. De todo modo, conforme pontuado anteriormente nesta Impugnação, o artigo 113, § 2º, do CTN, estabelece que as obrigações tributárias acessórias zelam pela arrecadação e fiscalização dos tributos. No caso concreto, o fato é que a Impugnante declarou e recolheu as contribuições federais incidentes sobre esses fretes.

276. Assim, em observância ao princípio da verdade material, que deve reger o processo administrativo tributário, o direito de crédito da Impugnante deve ser resguardado neste item. Afinal, o eventual descumprimento de obrigação acessória é insuscetível de impedir, por si só, o creditamento das despesas de PIS/COFINS. (Grifamos)

Ao apreciar este tópico da impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

151. A impugnante destaca que após ter adquirido a gasolina A e o diesel A das refinarias, é responsável por realizar a mistura destes combustíveis, respectivamente, com etanol Anidro (“EAC”) e biodiesel (“B100”), para elaboração dos produtos a serem comercializados ao usuário final, quais sejam, a gasolina C e o diesel B. Afirma que tanto o frete na compra quanto na transferência do combustível não configura operações desvinculadas da operação final correspondente, de venda; que todos os fretes por ela incorridos, desde a aquisição da mercadoria, fazem referência a uma única operação, que se presta a vender combustível para seus clientes, de forma que o frete na compra e na transferência compõem o preço total dispendido pela impugnante para realização da venda. Informa comprovar tal assertiva por meio de exemplo de uma única nota fiscal de venda de combustível, demonstrando a decomposição dos custos embutidos. Defende que o transporte (frete) dos produtos ao longo de toda a cadeia de abastecimentos está necessariamente ligado à operação de venda, o que atrai a aplicação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, visto que o dispositivo alude à “operação de venda” e não à venda em si; que a operação de venda é composta por todas as atividades anteriores, concomitantes e mesmo posteriores.

152. Insiste que todos os encargos da cadeia operacional com fretes estão diretamente ligados à venda do produto (combustível), de forma que o frete na compra e na transferência compõem necessariamente o preço total dispendido pela Impugnante para realização da venda.

153. Não assiste nenhuma razão a impugnante.

154. A glosa dos créditos de frete na revenda de mercadorias decorreu de expressa vedação legal, constante do artigo 3º, I, “a” e “b”, da Lei 10.833/03, à qual reporta se o dispositivo que prevê o desconto de créditos das contribuições relativamente ao frete nas operações de venda, qual seja, art. 3º, IX e art. 15, II da Lei nº 10.833/03.

[...]

155. *Verifica se que o direito ao crédito relativo ao frete na operação de venda está obrigatoriamente vinculado para os casos dos incisos I e II do artigo 3º, ou seja, somente existe em relação aos bens adquiridos para revenda (I) e aos bens e serviços utilizados como insumos (II), e nas condições estabelecidas nos incisos I e II do art. 3º.*

156. *Os art. 3º, I, da Lei nº 10.833/03 assim dispõe:*

[...]

157. *Tal dispositivo exclui da permissão para desconto de créditos as mercadorias e produtos referidos no § 1º e 1º A do art. 2º, dentre os quais se encontram os combustíveis revendidos pela contribuinte.*

158. *Esse também é o entendimento recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do CARF, em recentes decisões:*

[...]

160. *O caso em análise amolda-se à Solução de Consulta Cosit nº 66/2021, vinculante para a administração tributária, nos termos do art. 33, I, e art. 39, § 2º, da IN RFB nº 2.058/2021.*

161. *Face ao exposto, não existe nada a reparar nas glosas relativas ao frete nas operações de revenda de mercadorias.*

162. *A impugnante também se manifestou sobre o frete na transferência, porém o CARF recentemente sumulou a questão acerca da impossibilidade de geração de crédito de PIS e COFINS não cumulativos relativos aos gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.*

[...]

163. *Quanto à glosa em relação ao frete na compra de mercadorias para revenda, não há norma específica na lei acerca de direito, ao alegado crédito do PIS/PASEP e da COFINS.*

164. *Todavia, embora o frete na compra de bens para revenda e na compra de insumos não esteja expressamente previsto nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o entendimento da Receita Federal há muito, era no sentido de que tais fretes compõem o custo de aquisição das mercadorias, e portanto, gerariam, em tese, créditos das contribuições do PIS/PASEP e COFINS, quando permitido o crédito em relação ao bem ou serviço adquirido.*

165. *A IN RFB nº 2121/2022 expressamente prevê que o frete pago na aquisição de produtos, quando suportado pelo comprador, integra a base de cálculo dos créditos.*

[...]

166. *Por outro lado, em relação a despesas com frete na aquisição para revenda de bens sujeitos à incidência concentrada, a Cosit manifestou-se acerca do tema*

por meio da Solução de Consulta nº 327/2017, no sentido da impossibilidade do creditamento:

[...]

167. Ademais, a IN RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025, ao incluir o § 3º ao artigo 173 da IN RFB nº 2121/2022, expressamente prevê a vedação ao desconto de créditos em relação ao frete na aquisição para revenda de mercadorias sujeitas ao regime de tributação monofásico.

[...]

168. Assim, nada há a reparar nas glosas realizadas pela autoridade fiscal no que tange aos fretes na aquisição de bens para revenda e na transferência entre estabelecimentos.

Conforme se extrai do excerto do supratranscrito, o v. acórdão recorrido afastou de forma fundamentada os argumentos expostos nos subtópicos “O frete de compra, de venda e interno no contexto da operação realizada pela Impugnante – O caminho do produto até o consumidor”, “O correto alcance da vedação contida no artigo 3º, inciso I, alíneas “a” e “b”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003” e “Os autos de infração violam o entendimento do E. STJ no Tema Repetitivo 1.093”, motivando adequadamente a conclusão adotada. De igual modo, o r. *decisum* também enfrentou as alegações do subtópico “Subsidiariamente: A legitimidade da apropriação de créditos associados à aquisição de insumos relativos a frete por distribuidores de combustíveis” ao analisar o tema no tópico “BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS”.

Por outro lado, com a devida vênia, não foram apreciados os argumentos e provas apresentados pela recorrente no subtópico “Glosas de frete fundadas em questões de fato/documentais relativos”, bem como, aqueles relativos (i) a nota fiscal 2360, e (ii) aos CT-Es que não foram cancelados, mas a chave informada nas planilhas da fiscalização era incorreta, razão pela qual resta configurada a omissão suscitada também neste tópico.

No Capítulo IV.2.H. – “Bens e serviços utilizados como insumos: o direito aos créditos de PIS/COFINS”, além da extemporaneidade, a recorrente defendeu o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS aos contribuintes que exercem atividade comercial, alegando também que (i) na condição de produtora de combustíveis, realiza atividade produtiva, o que lhe habilita a tomada de créditos, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, bem como, (ii) conforme reconhecido pela fiscalização, possui atividade secundária de prestação de serviços de “transporte rodoviário de produtos perigosos”, o que também lhe permitiria aproveitar créditos sobre os insumos utilizados para a prestação desses serviços, tais como, combustíveis para os caminhões, pneus, lubrificantes, entre outros.

Para corroborar o alegado, apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

o Essencialidade e relevância das despesas glosadas pela d. Fiscalização para as atividades da impugnante

303. Como visto, a Impugnante possui frota própria de caminhões para transportar os combustíveis (i) da refinaria ao centro de armazenagem, (ii) entre os próprios centros de armazenagem e (iii) dos centros de armazenagem aos postos de gasolina.

304. Antes de mais nada, cumpre ressaltar que o Ilmo. Fiscal alega que a Impugnante não apresentou “informação sobre que receitas os bens adquiridos para serem utilizados como insumos foram efetivamente aplicados”, de modo que a Fiscalização não conseguiria “vincular tais custos a determinados serviços prestados pela empresa”.

305. Contudo, a Impugnante ressalta que não é capaz de fornecer as informações solicitadas pela D. Fiscalização, pois não há conta contábil específica para receitas fruto de “bens e serviços utilizados como insumo” cujos valores geraram créditos de PIS e COFINS nas EFD-C da empresa no ano de 2020.

306. Isso ocorre porque a Impugnante não diferencia receitas obtidas com frete. O custo do frete está agregado ao preço dos produtos que são comercializados pela empresa, de forma que a conta contábil varia a depender do produto que é vendido.

307. Explique-se: no regular exercício das suas atividades, a Impugnante realiza a venda e distribuição de combustíveis na modalidade Custo, Seguro e Frete (“CIF”). Diferente da modalidade “Free on Board” (“FOB”), em que o comprador se responsabiliza pelo transporte do bem comercializado, a Impugnante (i) realiza o transporte dos seus produtos vendidos com frota própria; e, ao final, (ii) emite nota fiscal do produto comercializado, com o valor do próprio frete embutido na formação do custo da mercadoria vendida.

308. Assim, como todos os custos atinentes à manutenção e ao abastecimento de sua frota própria estão integrados ao preço da mercadoria que é vendida, a Impugnante não possui contas contábeis segregadas, que indiquem receita com o frete, nos termos requeridos por essa D. Fiscalização.

309. Dito isso, vejamos, abaixo, a essencialidade e relevância de cada despesa de bens(DOC. 23) e serviços (DOC. 24) objeto da glosa efetuada pelo Ilmo. Fiscal:

(i) Combustíveis Frota – Óleo Diesel S10 misturado utilizado como insumo da frota de caminhões da própria Impugnante.

310. Destaca-se que sem a utilização de combustível (óleo diesel S10), os caminhões não conseguiriam se movimentar e, conseqüentemente, a Impugnante não conseguiria transportar os combustíveis aos postos de gasolina para venda ao consumidor final. Ou seja, se não houvesse a aquisição de combustíveis para abastecer os caminhões da sua frota, a Impugnante sequer conseguiria realizar a sua atividade econômica principal(distribuição de combustíveis).

(ii) Manutenção da Frota, Lubrificantes, Pneus e Câmaras – Bens e serviços adquiridos e utilizados como insumo para manutenção da frota de caminhões da própria Impugnante.

311. Da mesma forma, os pneus são necessários para que os caminhões se movimentem e os combustíveis sejam distribuídos aos postos de gasolina, restando evidente a imprescindibilidade dessas despesas para a atividade econômica desempenhada pela Impugnante.

312. Em relação aos lubrificantes, a substituição regular dos óleos para caminhões é crucial para manter o bom desempenho do motor e prolongar a vida útil dos veículos. Isso ajuda a lubrificar os sistemas, a melhorar a eficiência do combustível e a proteger o motor contra corrosão.

313. De modo geral, os dispêndios com lubrificantes, pneus e câmaras, somados aos serviços de manutenção da frota, são essenciais para que os caminhões da Impugnante estejam em bom estado de conservação.

[...]

317. Quanto às demais despesas glosadas pela D. Fiscalização, que serão analisadas detalhadamente abaixo, todas decorrem de imposição legal.

[...]

(iii) Equipamentos de Segurança e Uniformes – Os gastos realizados com EPIs são utilizados direta ou indiretamente pelos funcionários da Impugnante que atuam no armazenamento, manuseamento, acondicionamento, transporte e outras operações, envolvendo diretamente com derivados de petróleo e etanol, que são substâncias tóxicas e que exigem a utilização de tais equipamentos para a proteção da saúde dos empregados.

[...]

(iv) Materiais de alto impacto – Aquisições de materiais utilizados para acondicionar o produto durante seu transporte, a exemplo dos lacres para caminhões (FITLOCK), frascos plásticos 1L com tampa de lacre e batoque, envelope PEBD, etc.

[...]

(v) Serviços contratados – Contratação de serviço de terceiros referentes a coleta, guarda e utilização de amostra-testemunha de combustíveis, em decorrência de imposição legal.

[...]

(vi) Análise de Efluentes e Produtos (Entradas e Saídas) – Serviços de análise físicoquímica para efetuar testes em amostras oriundas do processo operacional, a exemplo de: análise de água e metanol, análise de entrada granel, análise de metanol em amostra de etanol, serviço de laboratório oil tanking etc.

(vii) Material de Consumo (calibragem de instrumentos) – Gastos com a manutenção e calibragem a serem usadas/consumidas pela Impugnante e relacionadas ao objeto social da empresa, na medida em que servem a garantir que os equipamentos essenciais ao controle de qualidade dos produtos estejam funcionais e o mais precisos o possível.

[...]

(viii) Taxas e aferições – Custos de serviços e taxas referentes às aferições veiculares, tacógrafos e Certificados de Inspeção Veicular (CIV), ou seja, são todos custos incorridos na frota de veículos da empresa, sejam esses veículos destinados à prestação do serviço de transporte das cargas distribuídas, sejam outros veículos que não sejam destinados a esse fim.

[...]

331. Por fim, as glosas relativas às aquisições de serviços utilizados como insumos foram todas aplicadas no “serviço de transporte pela frota própria da Cia.”, relacionadas às despesas com pedágios.

[...]

(ix) Pedágios pagos no transporte próprio dos combustíveis

332. A Impugnante necessita transportar os combustíveis de um local a outro, a fim de dar a correta destinação a eles. Para isso, é necessário realizar o desembolso de valores a título de pedágio (vide DOC. 24), que inclusive decorre de imposição legal.

333. Nesse sentido, a Lei nº 10.209/2001 impõe o “vale-pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga”, de forma que o pagamento do pedágio, via de regra, é obrigação do embarcador, sob pena de aplicação de multa administrativa, verbis:

[...]

335. Dessa forma, em linha com os critérios estabelecidos pelo STJ de essencialidade e relevância (incluindo-se nessa definição os casos de imposição legal), não há como se negar que as despesas em questão se caracterizam como insumos da atividade desempenhada pela Impugnante.

336. Por essas razões, devem ser consideradas essenciais à atividade, e, conseqüentemente, devem gerar direito ao creditamento de PIS/COFINS, na forma prevista na norma de regência e estabelecida pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.

[...]

o Direito à apropriação dos créditos decorrentes da transferência de bens e serviços entre unidades da mesma empresa

341. Por fim, o Ilmo. Fiscal glosou os créditos de PIS/COFINS supostamente aproveitados na transferência de bens entre unidades da própria empresa (não houve operação de aquisição), por ausência de previsão legal.

342. Inicialmente, ressalta-se a fundamentação precária dos autos de infração, que em momento algum relata quais seriam esses “bens” ou “serviços” que supostamente foram transferidos entre estabelecimentos da Impugnante.

343. Ainda assim, em prol da boa-fé, a Impugnante analisou as planilhas apresentadas e seus documentos fiscais e contábeis e verificou que, na realidade, os créditos glosados e discutidos no presente tópico não estão relacionados à nota fiscal de transferência, mas sim (i) combustível utilizado como insumo para frota própria (notas relacionadas na planilha de bens utilizados como insumos); e (ii) faturas de serviços de pedágio (notas relacionadas na planilha de serviços utilizados como insumos).

344. Em relação ao item (i), trata-se de combustível (óleo S10) utilizado como insumo para a frota própria de caminhões da Impugnante.

345. Nesses casos, ocorre o abastecimento e é emitida nota fiscal de baixa de estoque de mercadoria para revenda, na qual o emitente e o destinatário é a própria Alesat, sendo a nota fiscal registrada com o CFOP 5949 (“outras saídas consumo próprio”). É o que se verifica da NF abaixo, utilizada a título exemplificativo (vide DOC. 23):

[...]

346. Feitos esses esclarecimentos, assim como visto no tópico “essencialidade e relevância das despesas glosadas”, a Impugnante possui frota própria de caminhões para transportar os combustíveis (i) da refinaria ao centro de armazenagem, (ii) entre os próprios centros de armazenagem e (iii) dos centros de armazenagem aos postos de gasolina.

[...]

347. Para isso, necessita adquirir combustíveis como insumos para abastecer os seus próprios caminhões.

348. Sem a utilização desses combustíveis (óleo diesel S10), os caminhões não conseguiriam se movimentar e, conseqüentemente, a Impugnante não conseguiria transportar os combustíveis aos postos de gasolina para venda ao consumidor final. Ou seja, se não houvesse a aquisição de combustíveis para abastecer os caminhões da sua frota, a Impugnante sequer conseguiria realizar a sua atividade econômica principal.

349. Nesse contexto, é evidente a essencialidade e relevância dos combustíveis utilizados como insumos pela Impugnante: sem combustível, não há como movimentar os caminhões da Impugnante, e sem movimentá-los, não há como distribuir os combustíveis aos postos de gasolina (atividade econômica principal).

350. Em relação ao item (ii), trata-se de faturas de serviços de pedágio, assim como os mencionados em item anterior deste capítulo, porém, pagos a um sistema operacional de pagamentos, denominado "PAMCARD", conforme demonstrado na fatura abaixo, utilizada a título exemplificativo (vide DOC. 24):

[...]

351. Assim, na linha do disposto em item anterior deste capítulo, como a Impugnante incorre em custos de pedágio para realizar o transporte dos combustíveis, exigido pela Lei nº 10.209/2001, há de se reconhecer o critério da imposição legal, o que permite de forma expressa a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS em relação aos valores compostos dos serviços utilizados como insumos atinentes às despesas incorridas com pedágios.

352. Portanto, por mais essa razão não merece prosperar as autuações.

Ao apreciar este tópico da impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: O DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

169. A impugnante afirma que o conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/PASEP e COFINS, deve estar atrelado à essencialidade ou à relevância da despesa para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa.

170. Destaca que não deve se fazer qualquer distinção entre o tipo de atividade e/ou ramo de atuação do contribuinte, afirma neste tópico, que atua como fabricante de combustível e desta forma faz jus ao creditamento das despesas e custos com a manutenção da frota, lubrificantes, pneus e câmaras, equipamentos de segurança e uniformes, materiais de alto impacto, serviço de terceiros referentes a coleta, guarda e utilização de amostra testemunha de combustíveis, análise de efluentes e produtos, análise de combustíveis adquiridos e revendidos, aferições veiculares, tacógrafos e certificados de Inspeção veicular, pedágios pagos no transporte próprio dos combustíveis, etc.

171. Cita decisões do CARF e reafirma restar comprovado não haver necessidade de que os dispêndios incorridos estejam diretamente vinculados às receitas auferidas com as atividades de produção ou fabricação de bens ou prestação de serviços.

172. Não merecem acolhimento os argumentos apresentados.

173. É importante ressaltar, que conforme previsto no artigo 4º. da ATA DE ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA REALIZADA EM 18 DE ABRIL DE 2024 lista como objeto social, as seguintes atividades:

[...]

174. Desta forma, não existe nenhuma possibilidade de se aventar que a atuada desenvolva atividade produção de bens ou produtos destinados a venda.

175. *Cumpra esclarecer acerca do conceito de insumos firmado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos.*

[...]

188. *Resta claro que o insumo deve necessariamente estar vinculado à atividade econômica de prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens pela pessoa jurídica.*

189. *O STJ, ao definir o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos não se referiu à possibilidade de creditamento decorrente de aquisições de bens ou serviços utilizados em atividade comercial. Os insumos estão estritamente vinculados à atividade produtiva (de prestação de serviços ou de industrialização/fabricação de bens) e não dizem respeito à atividade comercial, como resta claro da decisão do STJ, da Nota Explicativa e do Parecer Normativo Cosit mencionados.*

[...]

193. *Isto posto, resta claro que as despesas com a aquisição de bens e serviços na atividade comercial, como no caso ora analisado, não se inserem no conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos do PIS/PASEP e da COFINS. As glosas devem ser mantidas integralmente.*

Neste ponto, sem adentrar no mérito do entendimento exarado, entendo que o v. acórdão recorrido motivou adequadamente o seu posicionamento no sentido de que a atividade exercida pela recorrente seria meramente comercial, o que não autorizaria o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade com base no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, razão pela qual o enfrentamento dos critérios da essencialidade e relevância sobre cada despesa indicada pela recorrente seria prescindível, uma vez que já enfrentados os argumentos capazes de infirmar a conclusão adotada.

Por outro lado, com a devida vênia, o r. *decisum* deixou de apreciar a possibilidade de aproveitamento dos créditos sobre a atividade secundária exercida pela recorrente, de prestação de serviços de “transporte rodoviário de produtos perigosos”, ainda que fosse para reiterar o fundamento utilizado pela fiscalização de que não houve a identificação ou segregação de dos bens e serviços utilizados na referida atividade, razão pela qual também resta configurada a omissão suscitada quanto a este tópico.

Ressalte-se que, nos termos do artigo 489, §1º, inciso IV, do CPC, não se considera fundamentada qualquer decisão que não enfrente todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, bem como, conforme estabelecido no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

Cumpra destacar também que, por se tratar de matéria eminentemente fático-probatória, no atual cenário processual, resta plenamente obstado o julgamento da controvérsia em sede de Recurso Voluntário, uma vez que a apreciação dos esclarecimentos e provas

apresentados, desde a impugnação, apenas em 2ª instância, configuraria, inclusive, supressão de instância.

Por tais razões, nos termos do artigo 59, inciso II e §2º, do Decreto nº 70.235/72, voto por acolher a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido, com a sua consequente anulação e de todos os atos posteriores à referida decisão, sendo determinado o retorno dos autos à DRJ para proceder ao devido julgamento das alegações e provas apresentadas em sede de impugnação, sob pena de supressão de instância e preterição do direito de defesa.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para acolher a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido, com a sua consequente anulação e de todos os atos posteriores à referida decisão, sendo determinado o retorno dos autos à DRJ para proceder ao devido julgamento das alegações e provas apresentadas em sede de impugnação, sob pena de supressão de instância e preterição do direito de defesa.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues