



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                                                      |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>12448.730235/2015-44</b>                                                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3302-014.833 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA                                 |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 17 de outubro de 2024                                                                |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                                                               |
| <b>RECORRENTES</b> | REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL<br>FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

ICMS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS.

Nos termos do RE 574.706, julgado pelo STF sob o rito da Repercussão Geral, foi fixada a tese, em sede de Embargos, de que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, dar parcial provimento para reconhecer o direito a excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus – Relator

Assinado Digitalmente

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Silvio Jose Braz Sidrim, Gisela Pimenta Gadelha (substituto[a] integral), Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Francisca das Chagas Lemos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gisela Pimenta Gadelha.

**RELATÓRIO**

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário interposto contra decisão que, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte para (i) afastar as preliminares de nulidade; (ii) considerar inaplicável a exclusão do ICMS da BC das contribuições, por falta de previsão legal; e (iii) reconhecer em parte os créditos da não cumulatividade em discussão (mercado interno e importações, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

No Processo Administrativo Fiscal, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Não se configura a nulidade do auto de infração quando ao sujeito passivo é atribuído prazo para se manifestar a respeito dos esclarecimentos concernentes à matéria tributável, sem que tenha ocorrido alteração nos elementos essenciais da infração lançada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Cofins. Com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865/2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

Desde que não haja limitação em vista da atividade da empresa, a pessoa jurídica produtora de gasolina, exceto gasolina de aviação, que apure a Cofins pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.833/2003, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REGIME ESPECIAL. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

A pessoa jurídica que efetuar a importação e revenda no mercado interno de gasolina, exceto de aviação, na hipótese de estar sujeita à apuração da Cofins em relação a sua receita bruta auferida no mercado interno pelo regime não-cumulativo é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nº 10.833/2003, para dedução da contribuição devida, independentemente de

calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004.

BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A base de cálculo da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida, não havendo previsão legal para exclusão do valor do ICMS que compõe o preço de venda da mercadoria.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865/2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. REGIME ESPECIAL. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. PRODUTOR OU IMPORTADOR. DERIVADOS DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

A pessoa jurídica que efetuar a importação e revenda no mercado interno de gasolina, exceto de aviação, na hipótese de estar sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a sua receita bruta auferida no mercado interno pelo regime não-cumulativo é permitido apurar os demais créditos nos termos do art 3º da Lei nº 10.637/2002, para dedução da contribuição devida, independentemente de calculá-la pelo emprego da alíquota ad valorem, ou, caso tenha efetuado a pertinente opção, pelo regime de alíquota específica previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004.

BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A base de cálculo do Pis é o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida, não havendo previsão legal para exclusão do valor do ICMS que compõe o preço de venda da mercadoria.

Recorreu-se de ofício, face a exoneração do crédito em valor superior ao limite de alçada, previsto no artigo 1º, da Portaria MF nº 63, de 09.02.2017.

O contribuinte, por sua vez, apresentou recurso voluntário, requerendo, em síntese apertada: (i) nulidade do Auto de Infração, por ausência de motivação; (ii) manutenção da decisão que exonerou parte do crédito tributário; (iii) reconhecimento do direito creditório em relação aos gastos com energia elétrica, frete e armazenagem; e (iv) excluído o ICMS da BC das contribuições PIS/COFINS. Adicionalmente, juntou novos documentos para comprovar seu direito.

Em 19.11.2019, o processo foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Por dizer respeito à mesma matéria objeto do presente processo, bem como se tratar do mesmo sujeito passivo, sendo diferente somente o período de apuração fiscalizado, peço vênha par utilizar como minhas razões de decidir, com fulcro no art. 50, da Lei nº 9.430/96, aquelas lançadas na Resolução nº 3402-001.461, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, de relatoria do I. Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, a seguir colacionadas:

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

A questão trazida a julgamento refere-se à possibilidade do contribuinte, à época produtora dos principais derivados do petróleo, como gasolina tipo A comum, óleo combustível e solventes especiais, em se creditar dos dispêndios relativos às despesas necessárias à industrialização dos produtos no mercado interno. Conforme se extrai do Relatório Fiscal á fl.39, os valores glosados referiam-se a dispêndios classificados como insumos, frete, energia, armazenamento e outras despesas.

O julgador a quo entendeu que seria indevido o lançamento nas partes em que o fundamento fosse a impossibilidade de apuração, por pessoa jurídica sujeita à incidência monofásica das contribuições e optante pelo regime especial previsto no art. 23 da Lei nº 10.865/2004, de créditos da não cumulatividade em relação à aquisição de produtos destinados à fabricação de gasolina e demais combustíveis ali constantes. Logicamente, excetuou a apuração de crédito em relação à aquisição para revenda de gasolina, por expressa previsão existente nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I, das Leis 10.637 e 10.833.

Entretanto, para a concessão do direito creditório no sentido da decisão da DRJ, torna-se necessário apurar se os dispêndios podem ser considerados como insumos para fins de crédito das contribuições, de acordo com o critério da essencialidade e relevância.

Também, torna-se necessário comprovar, em relação aos dispêndios com frete e armazenagem, se as mesmas se referem a operações de venda, quem suportou o ônus, e se as operações de venda se referem a produção da própria pessoa jurídica ou se trata de revenda de produtos. (...)

Destarte, voto por converter o julgamento em diligência, para que a repartição de origem promova as seguintes providências:

Diante disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para a adoção das seguintes providências por parte da

autoridade preparadora: (i) apresentar um demonstrativo individualizado para cada despesa/custo objeto de glosa no lançamento efetuado; (ii) intimar a recorrente para que esta apresente um Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados (apenas os insumos objeto do litígio) dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos insumos e sua descrição funcional dentro do processo produtivo; (iii) intimar a recorrente para que esta esclareça e comprove, em relação aos dispêndios com frete:

a. se foram suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da contribuição; b. se os gastos se referem a itens produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica; c. se os gastos se referem a operação de revenda, e se esses produtos foram adquiridos para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; (iv) intimar a recorrente para que esta esclareça e comprove, em relação aos dispêndios com armazenagem:

a. se os gastos se referem a bens disponíveis para venda; b. se os gastos se referem a itens produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; c. se os gastos se referem a itens adquiridos para revenda, e se a armazenagem se refere a mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária; ou a produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição.

Devidamente intimada pela fiscalização, a contribuinte forneceu documentos e informações, conforme se verifica as fls.7.424-20.927. Ato contínuo, a fiscalização emitiu o Relatório de Diligência Fiscal nos seguintes termos:

Trata o presente processo de Auto de Infração e PIS e Cofins referente aos períodos de apuração de 01/2011 a 12/2011.

O julgamento do Recurso Voluntário e de Ofício foi convertido em diligência para que a autoridade preparadora adotasse as seguintes providências (ver folhas 7394 a 7412):

(i) apresentar um demonstrativo individualizado para cada despesa/custo objeto de glosa no lançamento efetuado;(ii) intimar a recorrente para que esta apresente um Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados (apenas os insumos objeto do litígio) dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos insumos e sua descrição funcional dentro do processo produtivo;(iii) intimar a recorrente para que esta esclareça e comprove, em relação aos dispêndios com frete:

a. se foram suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da contribuição; b. se os gastos se referem a itens produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica; c. se os gastos se referem a operação de revenda, e se esses produtos foram adquiridos para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos;(iv) intimar a recorrente para que esta esclareça e comprove, em relação aos dispêndios com armazenagem:

a. se os gastos se referem a bens disponíveis para venda; b. se os gastos se referem a itens produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; c. se os gastos se referem a itens adquiridos para revenda, e se a armazenagem se refere a mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária Em relação ao item (i), informo que o demonstrativo individualizado dos créditos glosados se encontram no arquivo não paginável a que se refere o Termo de Anexação de arquivo não paginável anexado à folha 6779.

O arquivo não paginável é um arquivo e formato Excel com o nome diligência.xlsx e foi elaborado em decorrência de diligência solicitada pela DRJ no curso do julgamento da impugnação.

Nas planilhas denominadas “Cofins” e “PIS” estão todos os lançamentos efetuados pelo contribuinte nas contas do Razão de Cofins a Compensar e de PIS a Compensar, relativos aos créditos apurados no período e às compensações efetuadas pelo contribuinte para deduzir o Cofins e o PIS a pagar. Os valores dos lançamentos estão na coluna “H” de cada planilha e a descrição do crédito na coluna “J” correspondente. Como nas planilhas há lançamentos referentes a constituição de créditos e a compensações com o Cofins e o PIS a Pagar, na coluna Q consta um filtro que distingue se o lançamento se refere a constituição de crédito ou a compensação.

Sendo assim, os lançamentos glosados são os que contém a informação crédito na coluna “Q”.

Ainda, cumpre esclarecer que no julgamento da impugnação foram mantidas as glosas dos lançamentos com a informação “não” na coluna “R” de cada planilha e que, de acordo com a diligência efetuada em atendimento à resolução 12.200.932 da 16ª Turma da DRJ/RJO, não teriam respaldo em documentos fiscais (ver Relatório de Diligência Fiscal às folhas 6756 a 6778 e acórdão de impugnação às folhas 6828 a 6888).

Quanto aos itens (ii), (iii), e (iv), regularmente intimado (Termo de Diligência Fiscal às folhas 7416 e 7417), o contribuinte apresentou os documentos anexados ao processo às folhas 7421 a 20.927.

Intimada do relatório de diligência, a Recorrente pleiteou a realização de nova diligência, considerando que a fiscalização não se desincumbiu do seu ônus de reanalisar as glosas

efetuadas pelo Auto de Infração, com base na documentação cuja juntada foi determinada pelo CARF.

Retornando o processo para julgamento, entendeu-se novamente pela conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Em que pese a conclusão contida no Relatório de Diligência, bem como da ausência de determinação expressa na última resolução para fosse elaborado Parecer Conclusivo, constasse que de fato autoridade fiscal não analisou os novos documentos e esclarecimentos trazidos pela contribuinte, remetendo sua análise a fatos, documentos e diligências já realizadas anteriormente, deixando, assim, de atender o quanto determinado na diligência outrora designada, vide motivação da resolução abaixo:

“Entretanto, para a concessão do direito creditório no sentido da decisão da DRJ, torna-se necessário apurar se os dispêndios podem ser considerados como insumos para fins de crédito das contribuições, de acordo com o critério da essencialidade e relevância.

Também, torna-se necessário comprovar, em relação aos dispêndios com frete e armazenagem, se as mesmas se referem a operações de venda, quem suportou o ônus, e se as operações de venda se referem a produção da própria pessoa jurídica ou se trata de revenda de produtos.

Desta feita, entendo que o feito comporta nova diligência para que a unidade de origem, a par dos novos documentos e argumentos apresentados pela contribuinte:

(i) apure se os documentos juntados comprovam a origem do crédito relativo aos dispêndios com energia, frete e armazenagem da parte cuja glosa foi mantida pela DRJ, respondendo, ainda, o quanto solicitado na diligência anterior, em especial, itens “iii” e “iv” e/ou se permanece, ainda diante do novo cenário processual, a motivação da DRJ de insuficiência probatória quanto a comprovação da origem do crédito.

(ii) Apure o reflexo da decisão proferida no RE nº 574.706 ao presente lançamento, que determinou a exclusão do ICMS da BC dos PIS/COFINS, em relação ao imposto pago e/ou destacado;

(iii) Refaça os cálculos do lançamento apurando eventual reflexo do quanto apurado nos itens anterior, emitindo parecer conclusivo; e (iv) Intime a contribuinte para apresentar sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias.

Realizada a diligência nos termos acima elencados, o relatório de conclusão da diligência foi acostado aos autos às e-fls. 20968/20980, trazendo novas conclusões.

Não houve manifestação da contribuinte sobre o relatório acima referido.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Os recursos de ofício<sup>1</sup> e voluntário são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

**I – Recurso de ofício**

Recorreu-se, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, bem como da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que prevê que caberá Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), apenas quando a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Ressalta-se que, o referido limite de alçada, para fins de admissibilidade do recurso, deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme disposto na Súmula CARF nº 103.

A exoneração perpetrada no presente processo, extrapola o valor estabelecido na portaria, por tal razão, o recurso é conhecido.

Pois bem. Quanto ao recurso de ofício é de se negar provimento pelas mesmas razões da drj (já transcritas no voto de diligência em relação aos créditos reconhecidos no mercado interno e de importação), observe-se:

Dos créditos do mercado interno descontados indevidamente (...)Nesse sentido, entendo ser permitido à pessoa jurídica produtora de gasolina, exceto gasolina de aviação, cuja apuração das contribuições se dê pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637/2002, o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

No entanto, subsiste a questão da falta de comprovação dos créditos escriturados na contabilidade do sujeito passivo. Consta no TVF que a autoridade fiscal intimou o sujeito passivo a apresentar a documentação hábil e idônea de suporte a rol de lançamentos contábeis referentes à baixa de valores estampados em seu Passivo em contrapartida a bancos. Tais exigências foram reiteradas por meio dos Termos de Intimação Fiscal de 30/04/2015, 21/05/2015, 17/06/2015, 07/07/2015, 29/07/2015, 11/08/2015, 05/10/2015 (fls. 1333/1334).

<sup>1</sup> Recorreu-se de ofício, face a exoneração do crédito em valor superior ao limite de alçada, previsto no artigo 1º, da Portaria MF nº 63, de 09.02.2017

O auditor fiscal informa também que, mesmo tendo decorrido mais de 1 ano após a primeira solicitação consignada em 30/06/2014, o sujeito passivo não logrou comprovar os créditos das contribuições decorrentes da importação dos produtos destinados à revenda (gasolina, óleo combustível, hexano, etc). Aduz também que o sujeito passivo não logrou comprovar quaisquer dos créditos que escriturou em sua contabilidade, inclusive aqueles admitidos pela legislação (art. 17 inciso II cominado com art. 15 §1º ambos da Lei 10.865/2004) (fls. 1334 e 1337).

Em conjunto com a Impugnação interposta, o sujeito passivo apresentou uma série de documentos, dentre os quais notas fiscais de importação, extratos de DI, planilhas, etc (fls. 2942/6380). A título de exemplo, há notas fiscais de aquisição de insumos, despesas de fretes e energia elétrica nos documentos de fls. 5232/5768.

Em sessão de 15 de março de 2017, a 17ª Turma desta DRJ/RJO determinou diligência para que a autoridade fiscal tome conhecimento da documentação acostada aos autos e, se entender cabível qualquer alteração no presente lançamento face novos elementos carreados aos autos, aponte base de cálculo, os créditos decorrentes do regime não cumulativo, a contribuição devida e a remanescente, mês a mês em todo o período autuado, tudo em planilhas com as correspondentes memórias de cálculo e justificativas (fls. 6389/6391).

A autoridade fiscal elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 6395/6398, por meio do qual fez considerações a respeito dos créditos de importação e da rubrica “outras receitas” (outro ponto da diligência), mas não se pronunciou a respeito dos documentos e/ou créditos relativos às operações no mercado interno - até mesmo porque, no seu entendimento, a possibilidade de apuração de tais créditos esbarra em questão anterior.

Desse modo, como resultado de nova diligência determinada por esta 16ª Turma em sessão de 11/09/2017, a autoridade fiscal elaborou o Relatório de Diligência de fls. 6756/6778, por meio da qual concluiu, em síntese, que, em relação aos créditos de Pis e Cofins decorrentes de aquisições no mercado interno em 2011, foram identificadas irregularidades em alguns lançamentos contábeis, que redundaram nas diferenças mensais a seguir: (...)O contribuinte tomou ciência do resultado desta diligência em 13/06/2018 (fl. 6783) e nada manifestou a seu respeito (fl. 6825), pelo que aplicável a tais pontos o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

No que se refere às irregularidades apontadas, trata-se de notas fiscais não apresentadas, de lançamentos efetuados em duplicidade, de operações de mero trânsito de mercadoria (CFOP nº 6923 e 6924) e de lançamentos de estorno.

De fato, as operações apontadas não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade pela contribuinte, pelo que concordo com os fundamentos expostos pela autoridade fiscal e adoto os valores por ela encontrados.

Dos créditos de importação descontados indevidamente Em relação aos créditos apurados sobre importações, insta consignar que, em atendimento à diligência requerida pela 17ª Turma desta DRJ/RJO em sessão de 15/03/2017 (Resolução nº 12.000.768), a autoridade fiscal já havia elaborado o relatório de fls. 6395/6398, por meio do qual se manifesta sobre os aludidos valores.

De acordo com a autoridade fiscal, o Pis e a Cofins Importação estavam registrados nas contas “1.1.3.05.009.0005 – Cofins Importação” e “1.1.3.05.009.0004 – PIS Importação” e foram utilizados para deduzir o Pis e a Cofins a recolher, conforme demonstrado abaixo.

(...)Ademais, o Pis e a Cofins Importação registrados nas contas 1.1.3.05.009.00005 - Cofins Importação e 1.1.3.05.009.00004 - Pis Importação, ambas com saldo inicial zero, indicam que o contribuinte efetuou deduções nas contas de Cofins e Pis a recolher de R\$ 62.771.353,55 (Cofins Importação) e R\$ 13.640.088,09 (Pis Importação).

Entretanto, de acordo com os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, foram encontrados recolhimentos em 2011 um pouco inferiores aos valores deduzidos pelo contribuinte:

(...)Assim, como o saldo inicial das contas de PIS e Cofins Importação era zero, para ambas as contas, as diferenças apuradas indicam, em dezembro/2011 uma dedução indevida de Pis Importação de R\$ 37.163,31 no cálculo do PIS a Recolher e de R\$27. 135,08 no cálculo da Cofins a Recolher (pois foi identificado que o Pis Importação foi também utilizado para deduzir a Cofins a recolher em dezembro/2011); e uma dedução indevida de Cofins Importação de R\$ 237.704,62 no cálculo da Cofins a Recolher em dezembro de 2011.

Sobre a questão, o crédito apurado em relação às importações é regulado pela Lei nº 10.865/2004, com previsão específica no art. 15 do aludido diploma, nos seguintes termos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda; II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (...)

Observe-se que, consoante § 1º supra, o direito ao crédito se aplica exclusivamente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, de modo que é correto admitir o crédito somente em relação aos valores cujo recolhimento fora verificado pela autoridade fiscal mediante consulta à base de dados da RFB ou pela análise dos documentos comprobatórios eventualmente apresentados pelo contribuinte. Ademais, não é permitido ao contribuinte utilizar-se de crédito de Pis para efetuar a dedução de Cofins, pelo que correto o entendimento da autoridade fiscal.

Na manifestação interposta contra a diligência em questão (fls. 6616/6632), a contribuinte reitera o seu direito ao crédito em relação às importações e pugna pela recomposição da base de cálculo da autuação já considerando os recolhimentos identificados pela autoridade fiscal, já que tal procedimento teria sido determinado pela 17ª Turma quando da conversão do julgamento em diligência (Resolução nº 12.000.768, de 15/03/2017, fls. 6389/6391) e seria uma consequência do resultado do procedimento fiscal realizado.

Nesse ponto, assiste razão à Recorrente, já que tendo os valores sido identificados pela autoridade fiscal, não mais subsiste a autuação fiscal em relação à parcela do crédito tributário que puder ser absorvida pelos créditos ora identificados. Dessa maneira, excluo da autuação fiscal os recolhimentos identificados pela autoridade fiscal, abaixo sistematizados:

(...)

Forte nos argumentos acima, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

## **II – Do recurso voluntário**

### **II.1 – Preliminar de nulidade**

Preliminarmente, a contribuinte pleiteou a decretação de nulidade do Auto de Infração, por ausência de motivação e pela não observância ao princípio da verdade material, tendo, em síntese apertada, reproduzindo suas alegações defesa.

A DRJ rejeitou o pedido de nulidade nos seguintes termos:

A contribuinte alega a nulidade do auto de infração por falta de diligência da autoridade fiscal na busca da verdade material, de forma contrária ao entendimento dos Pareceres Normativos RFB 3/2013 e COSIT 3/2015, já que este

teria desconsiderado inclusive os créditos de importação, em relação aos quais já havia reconhecido a possibilidade de apuração de créditos.

Não procede tal argumento. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1333, 1334 e 1337), tais valores foram desconsiderados na apuração do valor devido das contribuições em razão de o contribuinte não ter os comprovado durante o procedimento de fiscalização. Veja-se: (...)

Mediante Termo de Intimação Fiscal de 30/06/2014 foi exigida do contribuinte a apresentação de arquivos digitais previstos na IN SRF 86/2001 referentes ao ano-calendário de 2011 não contemplados pela ECD (e.g. arquivo de fornecedores/clientes, arquivo de controle de estoque, arquivos de insumos, arquivos de exportação e importação). Aqui buscou-se, primordialmente, verificar o montante de créditos decorrentes das importações dos produtos destinados à revenda (art. 17 da Lei 10.865/2004). O sujeito passivo todavia mesmo após reiteradas solicitações a respeito, não logrou atender à intimação fiscal. Desse modo não restaram comprovados os créditos de PIS e COFINS escriturados, que foram objeto de glosa fiscal. (...)

As exigências fiscais foram reiteradas mediante Termo de Intimação Fiscal de 17/06/2015, 07/07/2015, 29/07/2015, 11/08/2015, 05/10/2015. Repise-se, mesmo tendo decorrido mais de 1 ano após a primeira solicitação consignada em 30/06/2014, o sujeito passivo não logrou comprovar os créditos de PIS e COFINS decorrentes da importação dos produtos destinados à revenda (gasolina, óleo combustível, hexano, etc). (...)

Assim, é granítico o entendimento de que apenas os créditos decorrentes da importação, vale dizer, o PIS e COFINS pagos nas operações de importação são passíveis de creditamento, quando da revenda de tais produtos (art. 15 §1º da lei 10.865/2004) e não outros créditos derivados de outros insumos ou custos como energia elétrica, armazenagem, fretes, etc. Todavia, como já dito à exaustão, o que se verifica é que o sujeito passivo não logrou desincumbir-se do ônus de comprovar quaisquer dos créditos que escriturou em sua contabilidade, inclusive aqueles admitidos pela legislação (art. 17 inciso II cominado com art. 15 §1º ambos da Lei 10.865/2004) valendo lembrar que também não os demonstra em suas DACONs, todas entregues zeradas à RFB.

Os créditos oriundos de operações realizadas no mercado interno, escriturados pela Recorrente não foram considerados como consequência do entendimento da autoridade fiscal segundo o qual o sujeito passivo somente pode apurar crédito em relação às importações para revenda de gasolinas e suas correntes (exceto a de aviação), óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo em decorrência do permissivo contido inciso II do art. 17 da Lei 10.865/2004. Além disso, o contribuinte teria deixado de comprovar os créditos apurados em contabilidade (Termo de Verificação Fiscal, fls. 1333/1334; 1336 e 1337).

Desse modo, inaplicável o § 1º, II, do artigo 59 do decreto 70.235/1972, como defende a contribuinte.

Ademais, não há qualquer incompatibilidade entre o entendimento do CARF segundo o qual a "Administração Pública exigir tributo com base em probabilidades, sem que tenha, para isso, buscado a verdade dos fatos" (Acórdão nº 3102-002.038, Câmara Superior, Rel. Conselheira Miriam de Fátima Lovocat de Queiroz, em 11/11/2014), já que as contribuições foram lançadas com base na consolidação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela própria Recorrente bem como em sua escrituração contábil.

Ainda em questão preliminar, reitera a Recorrente que o Auditor Fiscal arbitrou a base de cálculo e, consequentemente, os valores a serem pagos a título das contribuições ora exigidas (PIS e COFINS) sob o fundamento de que a Autuada "não logrou desincumbir-se do ônus de comprovar quaisquer dos créditos que escriturou em sua contabilidade, inclusive aqueles admitidos pela legislação".

Aduz que não procede tal afirmativa, uma vez que, estando obrigada à transmissão de Escrituração Contábil Digital - ECD ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), lhe fora exigida a regularização da transmissão de sua ECD referente ao ano-calendário 2011, exigência cumprida, conforme, inclusive, reconhece a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal referente ao Processo Administrativo nº 12448.730.275/2015-96, diretamente relacionado ao presente feito, na medida em que lavrado contra a Autuada justamente em função de suposto descumprimento de obrigação acessória quanto às operações objeto da presente autuação.

Desse modo, a Impugnante, estando legalmente obrigada à escrituração contábil digital (ECD), regularizou integralmente as pendências apontadas pela Fiscalização, tendo sido realizada a transmissão de todos os dados exigidos pelo SPED, cujos arquivos foram normalmente validados pela própria Receita Federal do Brasil. Sendo assim, estando todos os dados contábeis referentes ao período autuado à disposição da autoridade fiscal, nos exatos termos em que exige a legislação aplicável (o que não é o caso da IN 86/2001, como faz crer o Ilmo. Auditor Fiscal) não há que se falar na imposição da base de cálculo e, portanto, das contribuições incidentes, por mera presunção da autoridade Fiscal.

Adiciona que o arbitramento administrativo é sempre uma prova subsidiária em relação às declarações dos contribuintes, como resulta do artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Mais uma vez, não assiste razão ao sujeito passivo. Primeiro, porque a autoridade fiscal não efetuou o lançamento por arbitramento previsto no art. 148 do CTN e sim com base nas informações constantes na consolidação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela própria Recorrente bem como em sua escrituração contábil.

As meras escriturações fiscal e contábil efetuadas pelo sujeito passivo não são elementos suficientes a provar os fatos nelas registrados, como entende o sujeito passivo. Pode a autoridade fiscal requerer documentos fiscais, contratos, extratos

bancários, bem como outros documentos que entender necessários à comprovação dos registros existentes, como ocorreu no caso em tela.

Por fim, em outra questão preliminar, afirma que o Auditor fiscal deixou de prestar informações elementares sobre a natureza das "receitas" descritas como "outras receitas" e tampouco informou a respectiva base de cálculo, tendo se limitado a apontar os valores supostamente devidos.

Afirma que não tem como saber a origem da tributação pretendida e nem mesmo se o cálculo foi elaborado corretamente. A inconsistência, ou até mesmo a ausência, de dados imprescindíveis à correta formação da base de cálculo oponível representa não apenas evidente violação a princípios básicos do direito pátrio, tais como contraditório e ampla defesa, mas também verdadeira afronta aos art. 142 do CTN e art. 59 do Decreto 70.235/72.

O CARF há muito vem se manifestando quanto à necessidade de precisão de todos os elementos fundamentais à constituição do crédito tributário, sob pena de nulidade da autuação (Acórdão nº 2402003.716, Processo nº 35011.000624/2007-67, 4ª Câmara, 2ª Turma, Rel. Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, em 24/03/2010; Acórdão nº 20601175, Processo nº 37311.007944/2006-16, 6ª Câmara, em 07/08/2008).

A presente autuação deixou de observar requisitos fundamentais à regular constituição do crédito tributário, razão pela qual deve ser declarada integralmente nula.

Nessa última questão, também não procedem os argumentos da Recorrente. No Relatório de Diligência de fls. 6395/6398, a autoridade fiscal esclarece que tais valores se referem à diferença entre o Pis e a Cofins devidos a partir dos valores registrados nas contas "2.1.4.02.007 -PIS a Recolher" e "2.1.4.02.008- Cofins a Recolher" e o valor do Pis e da Cofins apurados a partir das Notas Fiscais (de acordo com o ReceitanetBx).

Aberto prazo para contestação, a interessada se manifestou às fls. 6616/6632 a respeito do resultado da diligência em questão e nada após relativamente aos esclarecimentos acima descritos.

Note-se que não há qualquer alteração na imputação original do auto de infração – receitas não oferecidas à tributação - tendo ocorrido o mero esclarecimento a respeito da origem de parte dos valores que compuseram a base de cálculo da autuação sem que a contribuinte impugnasse a referida elucidação.

Assim, pelas razões supra, não acolho as nulidades suscitadas.

Não vejo reparos a fazer na decisão recorrida, considerando que os fundamentos de fato e de direito foram devidamente apresentados pela fiscalização, inexistindo ausência de motivação para embasar o lançamento fiscal. Adicione também, que a mera discordância dos valores lançados não acarreta nulidade do Auto de Infração, mas o cancelamento de eventual lançamento constituído equivocadamente.

Nestes termos, adoto as razões da decisão recorrida para rejeitar o pedido de nulidade feito pela contribuinte.

## **II.2 – Do resultado da diligência da resolução n. 3302-002.346**

O relatório de encerramento da diligência, não descolou das conclusões já dispostas no presente processo, trazendo as seguintes conclusões.

(...)

4 – RESPOSTA AOS QUESTIONAMENTOS DA DILIGÊNCIA Feitos os esclarecimentos anteriores, passo a responder objetivamente aos questionamentos apresentados pelo CARF e que motivaram a diligência em curso.

1. apure se os documentos juntados comprovam a origem do crédito relativo aos dispêndios com energia, frete e armazenagem da parte cuja glosa foi mantida pela DRJ, respondendo, ainda, o quanto solicitado na diligência anterior, em especial, itens “iii” e “iv” e/ou se permanece, ainda diante do novo cenário processual, a motivação da DRJ de insuficiência probatória quanto a comprovação da origem do crédito.

Os documentos apresentados supriram em parte a falta de comprovação documental. A recorrente apresentou 5 notas fiscais até então pendentes de comprovação, conforme descrito no capítulo 2.1 deste relatório. Os demais documentos não afastam as razões da autuação pois dizem respeito a questões já acatadas pela fiscalização.

2. Apure o reflexo da decisão proferida no RE nº 574.706 ao presente lançamento, que determinou a exclusão do ICMS da BC dos PIS/COFINS, em relação ao imposto pago e/ou destacado;

No julgamento do RE nº 574.706/PR, de 15.03.2017, foi dado provimento ao Recurso Extraordinário bem como julgado o tema 69 com fixação da seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

A União opôs embargos declaratórios, que foram julgados em 13.05.2021. Segue a Ementa:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES.

AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA.

IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO.

MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.

EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS De acordo com a decisão, o STF estabeleceu modulação dos efeitos do julgado, de forma a produzir efeitos apenas a partir de 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais ou procedimentos administrativos protocolados até essa data.

Os fatos geradores em análise são do ano calendário 2011, bem anteriores ao início da produção dos efeitos estabelecida pelo STF. Não se tem notícia de protocolo em sede administrativa ou judicial, em período anterior a 15.03.2017, de petição específica relacionada à exclusão de ICMS da base de cálculo de PIS e Cofins.

O acórdão transitou em julgado em 09/09/2021, não havendo decisões diversas que autorizassem a extensão dos efeitos da decisão do RE nº 574.706/PR aos créditos tributários objeto do presente processo.

Em virtude do julgado, entretanto, o Congresso aprovou a lei 14.592/2023, que alterou o §3º, do art. 1º, das leis 10.833/03 e 10.637/02:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

XIII - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação. (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)Ocorre que essa alteração, publicada no DOU de 30.05.2023, não retroage para alcançar os fatos geradores de 2011.

Assim sendo, as únicas exclusões possíveis são aquelas expressamente previstas em lei, o que não é o caso do ICMS.

3. Refaça os cálculos do lançamento apurando eventual reflexo do quanto apurado nos itens anterior, emitindo parecer conclusivo; Os cálculos foram refeitos e a consolidação dos valores remanescentes consta das Tabelas 06 e 07. Quanto à solicitação de parecer conclusivo, remeto à leitura das conclusões expressas nos capítulos 2.1, 2.2 e 2.3

Conforme se verifica do acima colacionado, bem como do que fora trazido no relatório da diligência fiscal, devem ser mantidas as glosas remanescentes dos créditos pelos fundamentos já explicitados pela DRJ, considerando, que embora a recorrente tenha apresentado documentos complementares, os documentos não se prestam para refutar a motivação da glosa mantida que considerou a diligência anteriormente realizada. Com a devida análise documental, cuja insurgência quanto ao resultado da diligência não foi afastada pela recorrente.

### II.3 – Exclusão do ICMS da base de cálculo do PI e COFINS

Por fim, no que tange à glosa relativa à redução da base de cálculo do PIS e da Cofins referente ao ICMS, entendeu a fiscalização que o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor mensal do ICMS a recolher e não o ICMS destacado nas notas fiscais.

A questão, contudo, já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706, sob o rito da Repercussão Geral, tendo sido fixado em sede de Embargos que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota, o que foi acatado pela Procuradoria da Fazenda, conforme Parecer SEI nº 7698/2021/ME:

Parecer SEI nº 7698/2021/ME “16. Ante o exposto, nos termos expostos na ata de julgamento já publicada, conclui-se que cabe à Administração Tributária, consoante autorizado pelo art.

19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002, observar, em relação a todos os seus procedimentos, que:

a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”; b) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e c) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.”

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido para reconhecer a diferença entre o valor do ICMS a recolher e o ICMS destacado nas notas fiscais.

### III – Conclusão

Por todo o exposto, voto em negar provimento ao Recurso de Ofício, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, dar parcial provimento para reconhecer o direito a excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais..

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus