



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16539.720006/2023-63
ACÓRDÃO	3101-004.182 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOROESTE DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

Em regra, as decisões administrativas e as judiciais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. INAPLICABILIDADE DIANTE DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA.

O princípio da isonomia é inaplicável quando a legislação tributária dispõe expressamente sobre o assunto, estabelecendo diferenças de tratamento para situações fáticas específicas.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

A falta de atendimento às intimações formuladas pelo Fisco, para apresentação de esclarecimentos e documentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, nos termos da lei tributária federal.

MULTA. CARÁTER DESPROPORCIONAL E CONFISCATÓRIO.

A ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco deve ser dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

É legal a aplicação da taxa Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade ou legalidade de atos normativos.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Inexiste nulidade por violação do disposto no art. 142 do CTN, notadamente por erro na determinação da matéria tributável, se o auto de infração ostentar os requisitos legais, com a apuração inequívoca do tributo devido e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos.

NULIDADE. FALTA DE CLAREZA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Inexiste nulidade, devendo ser afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal têm clareza suficiente para compreensão e o sujeito passivo tem acesso aos elementos que compõem a peça de autuação, lavrada com observância aos requisitos legais, apresenta defesa em tempo hábil instaurando regularmente o contraditório e defende-se com razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão dos fatos apresentados.

PROCEDIMENTO FISCAL. ARGUIÇÃO DA FALTA DE INTIMAÇÃO PARA AUTOREGULARIZAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O direito do contribuinte à autorregularização subsiste somente até o início do procedimento fiscal e não há falar em prejuízo em razão de a fiscalização não a oportunizar durante o procedimento fiscal. Verificado nos autos provas de que o contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração, tendo tido acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa, não cabe a alegação de nulidade por vício prejudicial.

AUTOS DE INFRAÇÃO. ÚNICO PROCESSO.

Os autos de infração, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste parcialidade ou cerceamento do direito de defesa quando a autoridade lançadora se manifesta sobre pedidos de ressarcimento que fazem parte do escopo do procedimento fiscal, dada a dependência direta, fática e jurídica entre os pedidos de ressarcimento e o cálculo do montante do tributo devido.

PRODUÇÃO PROBATÓRIA. PRECLUSÃO.

A produção probatória deve ser feita na impugnação, para evitar preclusão, exceto se houver situação excepcional que justifique a produção extemporânea.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia presta-se à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos adicionais para o deslinde do litígio. Havendo elementos suficientes nos autos para decidir sobre o lançamento, a perícia é prescindível.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade de PIS/Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, não há insumos na atividade de revenda de bens para fins de apuração de créditos das contribuições.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESCONTO.

A forma legal prioritária para a fruição dos créditos de PIS/Cofins no regime não cumulativo é o seu desconto sobre o valor apurado das mesmas contribuições.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR. FATURAMENTO. INCIDÊNCIA POR UNIDADE DE MEDIDA. NÃO APLICABILIDADE.

Em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins de que trata a decisão proferida pelo STF em sede do RE nº 574.706/PR: a) alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento ou a receita bruta faz parte da base de cálculo do PIS/Cofins; e b) não é autorizada nas hipóteses em

que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessa contribuição aplicando alíquotas específicas ou *ad rem* sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado.

ÁLCOOL. DISTRIBUIDOR. RECOB. ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO.

A pessoa jurídica optante pelo Recob deve apurar PIS/Cofins com a alíquota fixada no § 4º, II, do art. 5º da Lei 9.718, de 1998, com a redação dada pelo art. 7º da Lei nº 11.727, de 2008, observado o coeficiente de redução fixado pelo Decreto nº 6.573, de 2008, aplicada por metro cúbico de álcool.

DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS.

Despesas com fretes de transferências de produtos acabados não se enquadram como frete na operação de venda e não podem ser consideradas como insumo, porque elas ocorrem depois de terminado o processo produtivo.

ARBITRAMENTO. HIPÓTESE. O arbitramento é remédio que possibilita o lançamento quando declarações e/ou esclarecimentos prestados, ou documentos expedidos pelo sujeito passivo sejam omissos ou não mereçam fé.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Clique para inserir o nome do Presidente de Turma – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Ramon Silva Cunha e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 110-012.288, de 14 de agosto de 2024, da 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10, que manteve o Infração do PIS/Pasep, lavrado em face da Noroeste Distribuidora de Combustíveis Ltda (doravante denominada NOROESTE), sociedade que tem por atividade econômica principal o comércio atacadista de combustíveis (distribuidora de combustíveis).

O lançamento compreendeu fatos geradores dos períodos de apuração janeiro a dezembro de 2020. O crédito tributário lançado é no montante de R\$ 38.933.652,62 (trinta e oito milhões, novecentos e trinta e três mil, seiscentos e cinquenta e dois reais e sessenta e dois centavos). Houve imposição de multa agravada no percentual de 112,50%, nos termos do art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. A circunstância agravante decorreu do não atendimento de intimação, no prazo marcado.

Ementa do Acórdão Recorrido:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

Em regra, as decisões administrativas e as judiciais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. INAPLICABILIDADE DIANTE DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA.

O princípio da isonomia é inaplicável quando a legislação tributária dispõe expressamente sobre o assunto, estabelecendo diferenças de tratamento para situações fáticas específicas.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

A falta de atendimento às intimações formuladas pelo Fisco, para apresentação de esclarecimentos e documentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, nos termos da lei tributária federal.

MULTA. CARÁTER DESPROPORCIONAL E CONFISCATÓRIO.

A ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco deve ser dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

É legal a aplicação da taxa Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade ou legalidade de atos normativos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Inexiste nulidade por violação do disposto no art. 142 do CTN, notadamente por erro na determinação da matéria tributável, se o auto de infração ostentar os requisitos legais, com a apuração inequívoca do tributo devido e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos.

NULIDADE. FALTA DE CLAREZA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Inexiste nulidade, devendo ser afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal têm clareza suficiente para compreensão e o sujeito passivo tem acesso aos elementos que compõem a peça de autuação, lavrada com observância aos requisitos legais, apresenta defesa em tempo hábil instaurando regularmente o contraditório e defende-se com razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão dos fatos apresentados.

PROCEDIMENTO FISCAL. ARGUIÇÃO DA FALTA DE INTIMAÇÃO PARA AUTOREGULARIZAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O direito do contribuinte à autorregularização subsiste somente até o início do procedimento fiscal e não há falar em prejuízo em razão de a fiscalização não a oportunizar durante o procedimento fiscal. Verificado nos autos provas de que o contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração, tendo tido acesso

a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa, não cabe a alegação de nulidade por vício prejudicial.

AUTOS DE INFRAÇÃO. ÚNICO PROCESSO.

Os autos de infração, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste parcialidade ou cerceamento do direito de defesa quando a autoridade lançadora se manifesta sobre pedidos de ressarcimento que fazem parte do escopo do procedimento fiscal, dada a dependência direta, fática e jurídica entre os pedidos de ressarcimento e o cálculo do montante do tributo devido.

PRODUÇÃO PROBATÓRIA. PRECLUSÃO.

A produção probatória deve ser feita na impugnação, para evitar preclusão, exceto se houver situação excepcional que justifique a produção extemporânea.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia presta-se à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos adicionais para o deslinde do litígio. Havendo elementos suficientes nos autos para decidir sobre o lançamento, a perícia é prescindível.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade de PIS/Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, não há insumos na atividade de revenda de bens para fins de apuração de créditos das contribuições.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESCONTO.

A forma legal prioritária para a fruição dos créditos de PIS/Cofins no regime não cumulativo é o seu desconto sobre o valor apurado das mesmas contribuições.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR. FATURAMENTO. INCIDÊNCIA POR UNIDADE DE MEDIDA. NÃO APLICABILIDADE.

Em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins de que trata a decisão proferida pelo STF em sede do RE nº 574.706/PR: a) alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento ou a receita bruta faz parte da base de cálculo do PIS/Cofins; e b) não é autorizada nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessa contribuição aplicando alíquotas específicas ou *ad rem* sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado.

ÁLCOOL. DISTRIBUIDOR. RECOB. ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO.

A pessoa jurídica optante pelo Recob deve apurar PIS/Cofins com a alíquota fixada no § 4º, II, do art. 5º da Lei 9.718, de 1998, com a redação dada pelo art. 7º da Lei nº 11.727, de 2008, observado o coeficiente de redução fixado pelo Decreto nº 6.573, de 2008, aplicada por metro cúbico de álcool.

DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS.

Despesas com fretes de transferências de produtos acabados não se enquadram como frete na operação de venda e não podem ser consideradas como insumo, porque elas ocorrem depois de terminado o processo produtivo.

ARBITRAMENTO. HIPÓTESE. O arbitramento é remédio que possibilita o lançamento quando declarações e/ou esclarecimentos prestados, ou documentos expedidos pelo sujeito passivo sejam omissos ou não mereçam fé.

Impugnação Improcedente

A recorrente, em seu recurso voluntário repisa os mesmos argumentos apresentados na impugnação, de forma que reproduz o relatório da decisão recorrida que ilustra os capítulos recursais do presente recurso, *verbis*:

4.1 SÍNTESE DOS AUTOS

A defesa apresenta síntese do procedimento fiscal, destacando que, embora haja identidade de procedimento, houve lavratura de autos de infração em processos distintos. Menciona valores lançados e relaciona as acusações fiscais.

4.2 PRELIMINARES

4.2.1 TEMPESTIVIDADE

Refere a tempestividade da peça impugnatória: recebimento dos autos de infração no dia 13/11/2023, cujo prazo de trinta dias para impugnação findou no dia 13/12/2023. A impugnação é tempestiva porque foi protocolizada no dia 11/12/2023, dentro do prazo previsto.

4.2.2 REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL E REGULARIZAÇÃO

Indica a representação processual, pugnando pelo reconhecimento das procurações eletrônicas ou procurações de assinatura eletrônica e dispensa do reconhecimento de firma. Requer intimação no caso de eventual alegação ou constatação de irregularidade na representação processual.

4.2.3 FALTA DE JUNTADA E ESCLARECIMENTO SOBRE DIFICULDADE DE ACESSO E PREJUÍZO EM PRAZOS

Menciona dificuldades em acessar o dossiê digital de comunicação. Aduz que somente em 08/08/2023 teve acesso ao inteiro teor dos autos. Junta resposta do agente fiscal e capturas de telas de e-mails. Refere que o número do procedimento que aparecia era outro e que, inobstante, também não tinha acesso. Argumenta ter havido repetição do bloqueio em 28/09/2023. Cogita que o procedimento foi aberto como sigiloso, o que impossibilitava o acesso ao inteiro teor e protocolo/resposta dos termos de intimação.

Ressalta que há documentos inerentes e relevantes ao procedimento que não foram juntados em face de perda de prazo e não atendimento, sem menção da dificuldade e impossibilidade de acesso ou devolução de prazo de ofício. Defende que isso lhe causou preterição do direito de defesa, sendo nulos os atos lavrados. Também, o procedimento afronta o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72 - PAF.

4.2.4 PREJUÍZO POR NÃO OPORTUNIZAÇÃO DE AUTORREGULARIZAÇÃO - COMPETÊNCIA FUNCIONAL E DEVER ESPECÍFICOS - VIOLAÇÃO AO PROCEDIMENTO FISCAL

Aduz que estava sujeita à competência da Delegacia de Maiores Contribuintes; logo, tinha expectativa de receber orientação e promoção à conformidade tributária pela autorregularização oportunizada, o que não houve. Como não exerceu seu direito, houve prejuízo; logo, há vício material nos autos de infração.

4.2.5 FATIAMENTO DO PROCEDIMENTO EM PROCESSOS DISTINTOS

Houve indevido fatiamento do procedimento fiscal em autos separados e distintos, cujos autos de infração são controlados em dois processos, o que contraria normas internas da Receita Federal. Assim, há vício material que contamina o lançamento. Menciona doutrina que assinala que tal fato implica em cerceamento de defesa e redução de chances de êxito na esfera administrativa, causando insegurança jurídica. Demais, fere a legalidade diante da previsão existente.

4.2.6 FALTA DE CLAREZA - ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO (VENDA ATACADISTA) OU REVENDA (VAREJISTA)

Argumenta que houve falta de clareza por parte da fiscalização ao tratar as atividades da contribuinte no tocante à distinção entre atividade de revenda e distribuição (atacadista), cuja regulamentação, por parte da ANP, se dá em normas distintas.

4.2.7 FALTA DE CLAREZA NO FUNDAMENTO - REGIME BIFÁSICO OU MONOFÁSICO

Sustenta haver falta de clareza por parte da fiscalização quando afirma ora estar submetida ao regime bifásico, ora afirma na mesma operação que seria

submetida ao regime monofásico. Se houvesse clareza na premissa (em relação ao produto Etanol), haveria profunda alteração na acusação.

4.2.8 ERRO NO FUNDAMENTO PROBATÓRIO E FALTA DE CLAREZA DA FUNDAMENTAÇÃO

Reclama de dificuldade de compreensão porque “constou do TVF a afirmação de que foram consideradas no presente procedimento fiscal ‘as últimas Escriturações Fiscais Digitais - EFD-Contribuições transmitidas, relativas ao período de 01/2020 a 12/2020’; mas, relaciona escriturações de **01/2019 a 12/2019**”. Por conseguinte, há vício material, já que não restou claro quais são as escriturações que deveria analisar para se defender.

4.2.9 OPINIÃO SOBRE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - OUTRO CERCEAMENTO DE AUTORREGULARIZAÇÃO

Aduz ser descabida a opinião sobre indeferimento de pedidos de ressarcimento no bojo de autos de infração, o que se traduz em parcialidade da autoridade lançadora. Se há irregularidade, há que haver oportunidade de autorregularização, conforme consta no PN Cosit nº 2/2015. Assim, há cerceamento do direito de defesa.

4.2.10 FUNDAMENTO EM PROCESSO NÃO DISPONIBILIZADO AO CONTRIBUINTE - FALTA DE ACESSO A PROVA E FUNDAMENTO QUE EMBASAM A ACUSAÇÃO

Menciona que o TVF faz referência a provas e documentos que não constam dos autos e não são acessíveis: o dossiê 13113.338.552/2023-67 não é sequer visível ao contribuinte. Reproduz telas do e-CAC onde mostra que tal processo não está listado entre os processos acessíveis, tampouco consta dos autos. Assim, há cerceamento de defesa.

4.3 MÉRITO

4.3.1 AUTOS DE INFRAÇÃO PIS E COFINS

Reproduz os termos do auto de infração em litígio.

4.3.2 ACUSAÇÃO DE GLOSA DE CRÉDITOS SEM DÉBITO DE CONTRIBUIÇÃO - CONSTITUIÇÃO INDEVIDA?

Diz não ser possível compreender tal acusação, tampouco seu cálculo no lançamento. Refere que a descrição no auto de infração é insuficiente e remete ao título V do TVF, que trata dos pedidos de ressarcimento. Infere que a fiscalização lançou valores de crédito (como estorno) que afirmou indevidos. Menciona que foram inseridos no lançamento valores de créditos que sequer foram ressarcidos, que ainda estão em análise, sem decisão por parte da autoridade competente. Caso houvesse decisão, seria passível de recurso. Repisa que deveria ter sido intimada à autorregularização, o que não aconteceu.

Prossegue, dizendo que os fundamentos legais da acusação sequer fazem sentido. Reproduz os artigos das normas constantes no auto de infração e, na sequência, o

teor dos dispositivos. Reporta que a mesma situação ocorre na próxima acusação constante do auto de infração: não é possível compreender a relação com o lançamento, que reporta ao título VII do TVF, exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição. Sustenta que o valor da alíquota *ad rem* leva em conta o preço do combustível no varejo, que engloba o valor de ICMS. Cita doutrina que diz corroborar sua linha argumentativa.

Aduz que o Ministério da Economia já confirmou que as alíquotas *ad rem* dos combustíveis (Etanol, Gasolinas e Óleo Diesel) são equivalentes à aplicação das alíquotas *ad valorem*: o poder público calculou alíquota *ad rem* dos combustíveis, tanto do PIS e Cofins, de forma a alcançar o mesmo valor da modalidades de alíquota *ad valorem*, ambas possuindo a mesma base de cálculo: o preço médio que engloba o tributo ICMS. Lembra constar nas exposições de motivos da MP nº 413/2008 que a tributação ocorreria de forma monofásica no produtor ou importador, com alíquota zero nas demais etapas subsequentes (o que inclui a distribuição e a revenda varejista). Assim, não prospera a alegação de que o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições, tanto pela alíquota *ad valorem* como pela alíquota *ad rem*.

Consigna que o Ministério de Minas e Energia publicou boletim em setembro de 2008, em que demonstra a formação do preço do etanol hidratado incluindo o ICMS, inclusive considerando alíquotas específicas.

Por conseguinte, tais acusações não se sustentam, devendo ser afastadas.

4.3.3 ACUSAÇÃO DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA - CONTRIBUIÇÃO FIXADA POR UNIDADE DE PRODUTO

Reporta vício de ausência de clareza na acusação, que engloba infrações de insuficiência de recolhimento (álcool) e omissão de receita (álcool).

Quanto à omissão de receita, aduz que a fiscalização filtrou somente notas fiscais de saída emitidas. Contudo, na mesma medida que a contribuinte deixou de escriturar as notas de saída emitidas, igualmente deixou de escriturar as notas fiscais de entrada, ou seja, não computou os créditos que tem direito. A fiscalização, embora tivesse acesso, deixou de fazê-lo, criando distorção no lançamento. Assim, requer perícia para que sejam incluídos tais créditos.

No tocante à acusação de insuficiência de recolhimento, não conseguiu exercer a defesa com base nos valores que aparecem no auto de infração, havendo vício no lançamento. Argumenta que a fundamentação legal constante no auto de infração não possui qualquer base legal para apuração e lançamento de ofício.

Reporta erro nos demonstrativos criados pela autoridade lançadora, que devem ser periciados, sob mácula material do lançamento. Apresenta demonstrativos que, a título exemplificativo, diz demonstrar equívocos no cálculo: inclusão de notas fiscais que não representam volume de vendas emitidas para ajuste de preço, cujo volume foi considerado vendido, caracterizando duplicidade com notas principais, que foram complementadas.

4.3.4 VÍCIOS MATERIAIS DE PROVA, DESCRIÇÃO E FUNDAMENTO DOS AUTOS

Refere falta de descrição dos fatos geradores no auto de infração, cujos apontamentos referenciam documento externo, em afronta ao art. 10, inc. III, do PAF. Aduz que tal fato configura vício material porque impede adequada defesa dos fatos pela ausência de clareza no entendimento. Reclama que as provas juntadas pela fiscalização não correspondem ao valor do auto de infração, não podendo ser admitidas como base do lançamento, porque contém vício material. Acosta julgados administrativos que diz se subsumirem a sua linha argumentativa.

Discorre sobre vícios materiais e insanáveis. Cita artigos do Código Tributário Nacional – CTN. Fala sobre arbitramento. Defende que em havendo impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo, o arbitramento deve ser aplicado. Acosta doutrina do professor Alberto Xavier. Reporta haver erro no critério jurídico de aplicação dos tributos exigidos porque o regime não cumulativo não foi aplicado. Dessa forma, a exigência fiscal deve ser cancelada.

4.3.5 IMPROCEDÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO PAUTADO EM PRESUNÇÕES

Segundo NOROESTE, os autos de infração foram lavrados “com base em presunções, sob a justificativa de que a impugnante não teria comprovado gastos e despesas, bem como que teria omitido receita por meio de passivo fictício. Assim, lavrou-se os autos de infração com base em meras presunções/indícios”. Contudo, é incabível infração tributária baseada em presunções ou indícios. Logo, o lançamento é insubsistente. Menciona doutrina e julgados administrativos que diz se subsumirem a sua linha argumentativa.

4.3.6 CRÉDITOS DE PIS/COFINS

NOROESTE aduz que:

Na apuração efetuada pela autoridade lançadora, foram desconsiderados valores de créditos a que tem direito a empresa contribuinte; além da acusação ter efetuado lançamento de créditos (estorno de créditos) que sequer foram ainda decididos em processo de PER, bem como sequer houve a intimação para oportunizar a regularização/desistência de tal pedido de ressarcimento, ainda tem-se (sic) créditos adicionais que não foram considerados, quando do lançamento referente a débitos de PIS/COFINS.

Argumenta que a perícia requerida constatará diversos equívocos no lançamento, que resultará em cancelamento de parcela representativa das exigências fiscais. Refere possuir créditos não considerados no montante de R\$ 11.727.394,06 de PIS e de R\$ 59.418.796,56 de Cofins. Trata-se de insumos essenciais e relevantes, abrangidos no conceito de insumo firmado pelo STJ em tese de repetitivos.

Menciona parecer jurídico proferido por tributarista que reitera o entendimento que o álcool adquirido dá direito a crédito. Refere que a tributação monofásica do etanol hidratado é premissa falsa, pois há incidência na produção/importação e na distribuição. Menciona parecer de outro tributarista que diz ser possível a

apropriação de créditos na aquisição de bens para revenda. Pede que os fretes tomados sejam levantados e computados para creditamento. Expõe julgados judiciais e administrativos que diz se subsumirem a sua linha argumentativa. Sustenta que o CARF concede créditos sobre produtos acabados e produtos adquiridos para revenda.

4.3.7 AFRONTA À ISONOMIA DA CARGA TRIBUTÁRIA

Reporta que deve haver isonomia em relação a créditos de entrada entre produtor que venda diretamente para um varejista (sujeito ao regime cumulativo e regime especial), que se credita da alíquota da atividade de distribuidora e o distribuidor. Cita SC Cosit nº 327/2017.

4.3.8 MÉRITO DA COBRANÇA DOS DÉBITOS DE PIS/COFINS - NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO DOS PERÍODOS AUTUADOS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

Aduz que, em prevalecendo a exigência fiscal, deverá ser recomposta a apuração para computar créditos da não cumulatividade.

4.3.9 DESOBEDIÊNCIA DO LANÇAMENTO À NORMA LIMITADORA DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL - PREÇO MÉDIO DO VAREJO

Sustenta que, tanto as alíquotas do regime não cumulativo quanto do regime especial (Lei nº 9.718/1998, com limitações de coeficientes pelo Poder Executivo), não poderão resultar em alíquotas superiores a 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins do preço médio de venda do varejo. Aduz que há excedente aos limites legais no demonstrativo que consta na autuação. Reporta a levantamentos anexos. Pugna pelo cancelamento do lançamento ou perícia para averiguar a conformidade do lançamento aos limites citados.

4.3.10 MÉRITO DA COBRANÇA DOS DÉBITOS DE PIS/COFINS - EXCLUSÃO DO ICMS DAS SUAS BASES DE CÁLCULO

Defende a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição, com base no julgamento do RE nº 574.706 do STF, em sendo mantido o lançamento.

4.3.11 NECESSIDADE DE PERÍCIA

Indica perito e formula quesitos.

4.3.12 PROTESTO PELA JUNTADA DE PROVAS - VERDADE MATERIAL E NÃO PREJUÍZO À DEFESA

Protesta pela posterior juntada de documentos em face do relato confuso, juntada de diversos documentos e prazo exíguo para análise.

4.4 MULTA E JUROS

Argumenta que não houve apontamento do inciso legal, ou seja, qual é a hipótese de agravamento/majoração da multa aplicada.

4.4.1 NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Refuta a cobrança de juros sobre a multa lançada e pugna pela declaração de ilegalidade da taxa Selic para atualização dos valores cobrados.

4.4.2 APLICAÇÃO DE SÚMULA CARF E DA IMPOSSIBILIDADE DO AGRAVAMENTO DA MULTA NOS PRESENTES AUTOS

Sustenta que o agravamento da multa não procede à luz das súmulas CARF nº 96 e 133. Refere que não teve acesso ao dossiê digital de comunicação, então não poderia haver majoração.

4.4.3 CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE 112,50% E OFENSA AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Aduz que a multa aplicada no percentual de 112,5% é confiscatória. Requer o seu afastamento e, caso seja mantida, requer limitação ao percentual de 20%.

4.5 PEDIDOS

Requer que sejam reconhecidos os vícios e nulidades suscitados para cancelamento da autuação, cancelamento ou improcedência do lançamento, ou subsidiariamente sua redução em virtude de erros no lançamento, casos em que deve ser deferida a perícia ou auditoria.

Em todo caso, que seja afastada multa majorada ou seja limitada ao patamar legal (20%) e os juros reduzidos, além de deferidos os demais pedidos, impugnando-se a autuação na inteireza.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Conforme mencionado, o recurso voluntário é uma cópia da impugnação, com alguns poucos comentários, em cada capítulo recursal, sobre a decisão recorrida.

Diante desse quadro, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizarei sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º

do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, e tratarei cada insurgência que efetivamente combata a decisão recorrida.

Falta de juntada e esclarecimento sobre dificuldade de acesso e prejuízo em prazos.

A defesa menciona que “há documentos inerentes e relevantes ao procedimento que **não foram** juntados pela r. autoridade lançadora. Isso porque há menções a perda de prazo e não atendimento, **sem que mencionasse** a dificuldade e impossibilidade de acesso e/ou qualquer devolução de prazo de ofício” (grifo no original). Justifica, dizendo que a falta de acesso ao Dossiê Digital de Comunicação – DDC nº 13113.163989/2023-31 implicou em dificuldades para atender intimações e perda de prazo. Alega que, ao não juntar os documentos apresentados, os atos posteriores são nulos porque eivados de preterição do direito de defesa.

Nada colhe a arguição. A autoridade lançadora instruiu estes autos com todos os elementos necessários para a instauração da fase processual: auto de infração (fls. 2-13); TVF (fls. 14-59); arquivos não pagináveis que contêm demonstrativos de apuração, créditos glosados, débitos lançados e ajustes de redução (fls. 60-66); termos de início de procedimento fiscal, de intimações e de reintimações; pedidos de prorrogações de prazos; termo de constatação; termos de solicitação de juntada de documento e resposta à intimação (fls. 67-173).

O TVF contém a descrição completa do procedimento fiscal, indicando a legislação aplicável, o entendimento da Receita Federal do Brasil acerca da matéria tributável, o escopo da auditoria dos créditos e documentos de suporte, ajustes promovidos e infrações cometidas, com referências a demonstrativos (arquivos não pagináveis) que fazem parte do TVF e do Auto de Infração.

Dessa forma, deve ser afastada a alegação de preterição do direito de defesa e de nulidade de atos administrativos que culminaram com o lançamento combatido.

Neste capítulo, a recorrente afirmou que não foi enfrentada a questão que versou sobre a dificuldade de acesso pelo sujeito passivo aos autos e a falta de devolução de prazo de ofício.

Não concordo com a recorrente.

No título “Das Preliminares”, a decisão recorrida tece argumentos sólidos que demonstram que o litígio só se instaura no momento da interposição da impugnação pelo sujeito passivo, que transforma o procedimento inquisitório em processo, passando a incidir os princípios do processo administrativo tributário, quais sejam: devido processo legal; contraditório; ampla defesa; ampla instrução probatória; duplo grau de cognição; julgador competente; ampla competência decisória e razoável duração do processo.

Utilizou como fundamento a Súmula CARF nº 162, para afastar eventual nulidade na fase instrutória pela falta do contraditório e ampla defesa. Demonstrou que na fase processual

não houve vício no procedimento que ensejasse o cerceamento do direito de defesa, de forma que possibilitou ao sujeito passivo contestar todos os motivos determinantes do lançamento tributário.

Segundo Marins, o procedimento fiscal é dividido em duas partes: fase procedimental e fase processual. A fase procedimental, que é a fase formalizadora do tributo, é permeada pelo princípio da inquisitorialidade. Nessa fase pode haver participação do contribuinte em decorrência do princípio do dever de colaboração. Isso acontece, por exemplo, mediante apresentação de respostas a intimações exaradas pela autoridade fiscal: o contribuinte comparece ao procedimento para esclarecer esta ou aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada.

Após esta etapa, que pode se mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e, portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, onde se instaura a fase litigiosa (processual) mediante a apresentação da impugnação acompanhada de documentos de prova (se assim desejar), nos termos do art. 14 do PAF.

Nesse sentido, a partir da impugnação tempestivamente apresentada é que se tem por transformado o procedimento em processo, passando a incidir, no *iter* administrativo, os princípios do processo administrativo tributário: devido processo legal; contraditório; ampla defesa; ampla instrução probatória; duplo grau de cognição; julgador competente; ampla competência decisória e razoável duração do processo.

Assim, externada a linha divisória entre a fase procedimental e a fase processual, não há falar em vícios que eivariam a fase procedimental de nulidades capazes de invalidar o Auto de Infração lavrado. Quanto à fase processual, a arguição de nulidade do Auto de Infração deve ser analisada à luz dos art. 59 e 60 do PAF:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

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

O Auto de Infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, competente para tal. Não há falar em preterição do direito de defesa porque foi dado ao sujeito passivo direito de apresentar impugnação. Tampouco, houve ato que impedisse apresentação de argumentos e comprovantes contrários ao lançamento na impugnação, não tendo sido feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa.

O PAF, em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN, preceitua os requisitos formais para a lavratura do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Conforme se pode verificar, o Auto de Infração atende a todas as formalidades elencadas. Ressalte-se que o detalhamento da descrição dos fatos relacionados às infrações e os valores apurados pela autoridade fiscal podem ser verificados no TVF e nos demais demonstrativos, termos e anexos que integram o Auto de Infração.

No processo administrativo fiscal, o litígio é instaurado a partir da impugnação ao Auto de Infração, conforme disposto no art. 14 do PAF:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

[...]

No mesmo sentido, dispõe a Súmula CARF nº 162:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). (grifo no original)

Nesse contexto, não há falar em preterição do direito de defesa, quando há nos autos prova de que a impugnante foi regularmente cientificada da autuação, tendo tido acesso a todas as informações necessárias para elaborar sua defesa.

Tanto foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório que a impugnante se utilizou desta prerrogativa. Analisando-se as alegações minuciosas e detalhadas de mérito contidas nas oitenta páginas da impugnação, é possível perceber que ela compreendeu as circunstâncias que teriam levado à glosa de créditos, à insuficiência de recolhimento da contribuição e à omissão de receita.

Dessa forma, não se justificam as alegações de cerceamento do direito de defesa e do contraditório porque o sujeito passivo pôde se defender perfeitamente. Inclusive, juntou onze espécies de documentos relacionados no relatório que diz provar o direito que alega possuir.

Diante da perspectiva posta, não vejo prejuízo ao direito a ampla defesa do sujeito passivo, nem omissão acerca de qualquer alegação da recorrente.

Prejuízo por não oportunização de autorregularização - competência funcional e dever específicos - violação ao procedimento fiscal

A impugnante afirma que teria direito a receber orientação e promoção à conformidade tributária por meio da autorregularização. Este procedimento não foi observado, o que lhe causou prejuízos que implicam na nulidade do Auto de Infração.

Não assiste razão à impugnante, pois não existe regramento que obrigue o oferecimento da autorregularização ao sujeito passivo.

A oportunidade de autorregularização é política discricionária da administração tributária, que tem a faculdade de eventualmente estabelecer programas de autorregularização, de caráter geral (e não individual), previamente à instauração de procedimentos fiscais, com o objetivo de reduzir o universo de contribuintes em situação irregular e direcionar o aparato fiscal para os que remanescerem em situação irregular após o esgotamento do prazo estabelecido.

Entretanto, mesmo nessa situação, uma vez instaurado o procedimento fiscal, o pagamento espontâneo não é mais possível. É o que se depreende da leitura atenta do artigo 138 do CTN, que determina expressamente que, uma vez instaurado o procedimento fiscal com o fito de investigar a infração, cessa a possibilidade de se realizar a autorregularização:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (grifo nosso)

Assim, considerando que não houve a regularização da situação antes do início do procedimento fiscal, não merecem prosperar os argumentos apresentados pela impugnante neste quesito.

Neste capítulo a recorrente alegou:

Como não existe regramento, se são **expressas** as portarias - PORTARIA ME Nº 284, DE 27 DE JULHO DE 2020 e PORTARIA RFB Nº 4888, DE 07 DE DEZEMBRO DE 2020 – sobre a promoção da autorregularização e conformidade?

A própria Receita Federal anuncia aos quatro ventos que promove alertas para autorregularização:

AUTORREGULARIZAÇÃO

Receita Federal envia aviso de cobrança a 6,5 milhões de contribuintes e alerta para importância da autorregularização

Publicado em 13/11/2023 16h26 | Atualizado em 13/11/2023 17h23

Compartilhe: [f](#) [in](#) [G](#)

Então a “Receita Federal envia aviso de cobrança a 6,5 milhões de contribuintes e alerta para importância da autorregularização”, mas **nada para a Recorrente que estava ainda sob específica supervisão da DEMAC?!**

É evidente que houvesse a Receita promovido seu papel perante a contribuinte, a atuação poderia ter sido evitada, e certamente as multas aplicadas também!

Daí que urge reforma o Acórdão também nesse ponto.

Ao meu sentir, a recorrente não apresentou razões de fato ou de direito que poderiam alterar a decisão da instância *a quo*, simplesmente demonstrou insatisfação com a decisão. Logo, mantenho a decisão pelos seus próprios fundamentos.

Fatiamento do Procedimento em Processos Distintos

Segundo a impugnante, o fatiamento do procedimento fiscal em dois processos distintos (um para PIS/Pasep e um para Cofins) enseja vício material que contamina o lançamento. Aduz que, segundo doutrina de Eduardo Soares de Melo, o fatiamento do procedimento implica em cerceamento de defesa ao atuado e redução de chances de êxito na esfera administrativa, causando insegurança jurídica. Demais, fere a legalidade diante da expressa previsão legal. Reproduz art. 9º do PAF, Maproc e artigos da Portaria RFB nº 48/2021.

As alegações não prosperam. Veja-se que a referência ao art. 9º, § 1º, do PAF não acolhe o pleito, porque consta na lei reguladora do processo administrativo fiscal que “os autos de infração [...], formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, **podem** ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova” (grifo nosso). O verbo mencionado é “poder” e não “dever”; logo, a autoridade lançadora possui o poder discricionário de finalizar o procedimento fiscal por meio de um ou mais processos.

Quanto à menção ao Maproc e à Portaria RFB nº 48/2021, que determinam que os autos de infração sejam objeto de um único processo quando se referem a um mesmo sujeito passivo e formalizados com base nos mesmos elementos de prova, é de concordar que a reunião dos dois autos de infração em um único processo seria desejável porque contribuiria para a economia processual. Contudo, a falta de reunião dos dois autos de infração em um único processo em nada obstaculizou o direito de defesa, tampouco reduziu as chances de êxito aventadas. Acresça-se que ambos serão julgados na mesma sessão e pela mesma turma de julgamento.

Portanto, não deve ser acatado o argumento de nulidade do auto de infração combatido porque ele não foi reunido ao outro auto de infração controlado no processo de Cofins.

Quanto a esse capítulo, mais uma vez a recorrente não apresentou razões de fato ou de direito que poderiam alterar a decisão da instância *a quo*. Se limitou a alegar descumprimento da letra normativa. Neste quadro, mantenho a decisão pelos seus próprios fundamentos.

Falta de clareza - atividade de distribuição (venda atacadista) ou revenda (varejista).

A impugnante reclama que a autoridade fiscal, ao indicar a legislação aplicável (item III do TVF), mencionou que a atividade exercida pela NOROESTE consiste na revenda de combustíveis (que é regida pela Resolução ANP nº 41/2013). Contudo, a atividade é de distribuição (que é regida pela Resolução ANP nº 58/2014). Isso implicaria em falta de clareza porque a autoridade fiscal deveria ter feito tal diferenciação para recortar a legislação aplicável.

Compulsando o item II do TVF, onde é apresentada a atividade empresarial, a autoridade fiscal esclarece que a atividade da NOROESTE:

Consiste, essencialmente, em adquirir produtos prontos [combustíveis derivados de petróleo e etanol] das refinarias e, através de uma complexa rede de bases de armazenamento e distribuição, fazê-los chegar aos consumidores e varejistas mais distantes dessas fontes produtoras, em decorrência da alta capilaridade do mercado de combustíveis no território nacional.

Quanto à menção no primeiro parágrafo do item III do TVF de “atividade de revenda de combustíveis”, é evidente que se trata de atecnia que em nada prejudica o “recorte” da legislação aplicável às empresas distribuidoras de combustíveis. A NOROESTE é distribuidora de combustíveis, como restou evidenciado no item II do TVF.

A título de esclarecimento, a revenda varejista de combustíveis automotivos é uma atividade de utilidade pública, regulamentada pela Lei nº 9.847/1999, e exercida por postos revendedores que tenham a correspondente autorização

expedida pela ANP, conforme os termos da Resolução ANP nº 41, de 5 de novembro de 2013.

Por outro lado, os requisitos necessários à autorização para o exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos e a sua regulamentação são estabelecidos na Resolução ANP nº 58, de 17 de outubro de 2014.

No voluntário, a recorrente afirmou que o vício de relato é um vício material de fundamentação, pois a autuação deve ser clara e precisa.

A decisão recorrida já enfrentou a questão, demonstrando que não houve o perseguido vício no auto de infração.

Mantenho a decisão pelos seus próprios fundamentos.

Falta de clareza no fundamento - regime bifásico ou monofásico.

Outra reclamação trazida à baila pela impugnante é em relação às menções de que ora determinada operação se submeteria ao regime bifásico, ora ao regime monofásico. Indica, como exemplo, fls. 20 e 31 dos autos (fls. 7 e 18 do TVF). Aduz que o produto em comento é o etanol, que teria incidência não monofásica.

Compulsando o TVF, na fl. 7 (item III, “DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL”) é indicada tributação bifásica na comercialização do álcool, concentrada no produtor/importador e no distribuidor: “tributando-se os dois primeiros elos da cadeia de produção e comercialização, reduzindo-se a zero a alíquota incidente sobre a receita bruta auferida na venda do produto pelo comerciante varejista”. Na fl. 18 (item V, “DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO”), consta tributação monofásica no que se refere à gasolina e ao óleo diesel (cuja tributação é monofásica), não havendo menção ao álcool (este, com tributação bifásica). Seguindo a leitura deste item, o álcool é tratado a partir da fl. 19. Demais, o escopo do item V é verificar a certeza e liquidez dos créditos que foram objeto de pedidos de ressarcimento.

Dessa forma, a reclamação não se sustenta, porque não restaram evidenciadas as contradições que levariam à alteração nas acusações imputadas à NOROESTE.

A título de esclarecimento, os termos monofásico ou bifásico não constam da lei que disciplina a matéria. No entanto, eles são utilizados, inclusive pelo fisco, para facilitar o entendimento. A bem da verdade, trata-se de produtos sujeitos a tributações diferenciadas, pois, além de nem sempre serem sujeitos ao regime monofásico, para cada grupo ou tributo há suas especificidades.

A recorrente mantém a alegação de falta de clareza, sem contudo, rechaçar a ratio decidendi da decisão recorrida que afastou o vício arguido.

Mais uma vez, mantenho a decisão pelos seus próprios fundamentos.

Erro no fundamento probatório e falta de clareza da fundamentação.

A impugnante reporta que houve menção no TVF de que as Escriturações Fiscais Digitais – EFD-Contribuições transmitidas são do ano de 2020; entretanto, as relacionados são do ano de 2019. Tal fato implicaria em vício material porque ela não saberia qual documento de prova analisar.

Nada colhe a arguição. O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF-F nº 07.1.85.00-2023- 00098-2 delimita o procedimento fiscal em relação às operações ocorridas no período de 01 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020; logo, as EFD-Contribuições utilizadas necessariamente deverão ser desse período (2020) e não de outro (2019). Haveria vício material se o conteúdo analisado fosse do ano de 2019. A menção equivocada do ano na relação das EFD-Contribuições indicadas, embora indesejável, por si só não macula o procedimento.

Para melhor entendimento, reproduzo a tabela em pauta (constante às fls. 11-12 do TVF):

Período de Apuração	Situação da EFD	Data e Hora da Entrega	HASH do Arquivo
01/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	C5E96C961BE708C88230FD6014A5D889BBF6D6B0
02/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	0143CAD05E24AD4FE2600187BE0AF24536258276
03/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	78D03BBDE710EC54071B82D354751B56FE652B04
04/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	86A9FD9B54347B2B81EA508A5E67AA836C0D2A74
05/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	89C2CB1EC44BB2E6838600692B2014112DE8BCAF
06/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	841095703FC42C7F4D6ADE2886C062CAD254C7FE
07/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	258EF1CEC7A92336CB3B2D9CE500DA379CF9BA3
08/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	7F4E1D6BDBBB185BD2DF8FF8228BC540B5964D26
09/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	2AC388823732054C87A1203B9125093E31A4BB25
10/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:26	64237C89750270C0D9A94EFA2076823AC3DAA61
11/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:27	13B0D2B507ABD6B0E691E153977189D55D9F5C7E
12/2019	PROCESSADO	01/10/2022 02:27	6B16E77AB5D77DC8539FCF6419CF0E82F3E07405

Compulsando o sistema informatizado, percebe-se que, embora tenha havido menção ao ano de 2019 na tabela que consta no TVF, as demais informações se referem às EFD-Contribuição do ano de 2020:

Contribuinte	Data Início	Data Fim	Transmissão	Situação	Recibo
01.966.325/0002-77	01/01/2020 00:00:00	31/01/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:43	Retificadora	C5E96C961BE708C88230FD6014A5D889BBF6D6B0-5
01.966.325/0002-77	01/02/2020 00:00:00	29/02/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:45	Retificadora	0143CAD05E24AD4FE2600187BE0AF24536258276-9
01.966.325/0002-77	01/03/2020 00:00:00	31/03/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:48	Retificadora	78D03BBDE710EC54071B82D354751B56FE652B04-8
01.966.325/0002-77	01/04/2020 00:00:00	30/04/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:47	Retificadora	86A9FD9B54347B2B81EA508A5E67AA836C0D2A74-0
01.966.325/0002-77	01/05/2020 00:00:00	31/05/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:51	Retificadora	89C2CB1EC44BB2E6838600692B2014112DE8BCAF-7
01.966.325/0002-77	01/06/2020 00:00:00	30/06/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:52	Retificadora	841095703FC42C7F4D6ADE2886C062CAD254C7FE-7
01.966.325/0002-77	01/07/2020 00:00:00	31/07/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:54	Retificadora	258EF1CEC7A92336CB3B2D9CE500DA379CF9BA3-5
01.966.325/0002-77	01/08/2020 00:00:00	31/08/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:55	Retificadora	7F4E1D6BDBBB185BD2DF8FF8228BC540B5964D26-6
01.966.325/0002-77	01/09/2020 00:00:00	30/09/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:58	Retificadora	2AC388823732054C87A1203B9125093E31A4BB25-9
01.966.325/0002-77	01/10/2020 00:00:00	31/10/2020 00:00:00	01/10/2022 02:26:59	Retificadora	64237C89750270C0D9A94EFA2076823AC3DAA61-3
01.966.325/0002-77	01/11/2020 00:00:00	30/11/2020 00:00:00	01/10/2022 02:27:01	Retificadora	13B0D2B507ABD6B0E691E153977189D55D9F5C7E-5
01.966.325/0002-77	01/12/2020 00:00:00	31/12/2020 00:00:00	01/10/2022 02:27:03	Retificadora	6B16E77AB5D77DC8539FCF6419CF0E82F3E07405-1

As datas e horas de transmissão do arquivo que contém a EFD-Contribuições, bem como o nº do HASH (recibo) são exatamente os mesmos e, na tela acima que demonstra as informações constantes no sistema informatizado, há referência aos períodos das escriturações que são exatamente os mesmos daqueles do escopo do procedimento fiscal: 01/01/2020 a 31/12/2020.

Por conseguinte, o equívoco na menção do período a que se refere as escriturações não constitui vício que macularia o procedimento fiscal.

A recorrente alegou que:

O vício está evidente no caso, vez que a descrição contida nos autos: (a) torna nebuloso o alcance da ação fiscal – sequer apresentou as provas respostas do RMF, e este teve como alegado fundamento de emissão tão somente anos 2018 e 2019; (b) não deixa claro o *modus operandi* dos supostos envolvidos – tratando em conjecturas, hipóteses e descrevendo fatos que não permitem pontuar as infrações tampouco responsabilizar terceiros como o fez a autoridade lavradora; (c) não traça uma subsunção e correlação entre as alegações do relato (já confusas) e os dispositivos legais apontados como infringidos; (d) não deixa explícita a metodologia utilizada na apuração do lançamento (incluindo base de cálculo e alíquota) conforme demonstrativos, inclusive por deficiência de fundamento legal.

Esta deficiência nas justificativas que sustentam o lançamento permitem concluir pelo vício de motivação que aponta diferentes fatos geradores e apurações, afetando o conteúdo do ato, traduzindo-se em vício material.

O Acórdão, por sua vez, mostra que a autoridade Julgadora adotou o papel de autoridade Lançadora, defendendo o erro – um vício material de motivação –, que, por si só, e ainda mais quando aliado aos demais, demonstra a incerteza que o relato causou urgindo sua reforma.

Discordo da recorrente, pois nas 46 páginas do Termo de Verificação Fiscal estão descritos, com muita clareza, o alcance do procedimento fiscal, a legislação aplicada e como foi feita a subsunção dos fatos às normas. A argumentação da recorrente neste capítulo não representa os fatos constantes nos autos.

Tendo por base os elementos constantes nos autos, afasto as alegações da recorrente.

Opinião sobre pedido de restituição - outro cerceamento de autorregularização.

Segundo a impugnante, opinião sobre indeferimento de pedidos de ressarcimento no bojo de autos de infração acarreta parcialidade da autoridade lançadora. Argumenta que as irregularidades nos pedidos ensejariam oportunidade de autorregularização. No ponto de vista da NOROESTE, essas reclamações implicariam em cerceamento do seu direito de defesa.

As queixas são improcedentes. Consta no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 67-70) que “a análise dos Pedidos de Ressarcimento – PER abaixo relacionados, bem como das Declarações de Compensação – Dcomp eventualmente a eles vinculadas, está abrangida pelo escopo do procedimento fiscal”. Dessa forma, é pertinente que a autoridade lançadora se manifeste acerca do deferimento dos pedidos, já que a fiscalização engloba a apuração das

contribuições do período, onde necessariamente os créditos informados nos pedidos de ressarcimento deverão ser auditados.

Ressalte-se que somente a competência decisória dos pedidos de ressarcimento é de autoridade fiscal diversa; não há óbice para que a autoridade lançadora efetue a análise deles. Portanto, correto o procedimento efetuado no sentido de encaminhamento para que outra autoridade fiscal decida sobre o indeferimento proposto.

Em relação à reclamação de que não houve oportunização de autorregularização, tal matéria já foi enfrentada e refutada no item 4.2, não havendo fundamentação que dê guarida às queixas trazidas a lume.

Fundamento em processo não disponibilizado ao contribuinte - falta de acesso a prova e fundamento que embasam a acusação.

A impugnante alega que o TVF, que compõe a acusação, refere documentos e provas que não constam nos autos e que ela não tem acesso a eles. Acosta excerto da fl. 59 dos autos (fl. 46 do TVF):

Por fim, cientificado o sujeito passivo dos Despachos Decisórios relativos aos referidos PER, juntar-se-á o presente TVF, acompanhado de todos os demonstrativos fiscais e documentos comprobatórios utilizados no procedimento fiscal, ao processo de guarda nº 13113.338.552/2023-67.

Aduz que não tem acesso ao processo de guarda, que sequer é visível no Portal e-CAC. Dessa forma, há cerceamento do seu direito de defesa.

Nada colhe a reclamação. Conforme já mencionado, a autoridade lançadora analisou a certeza e liquidez dos créditos que foram objeto de pedidos de ressarcimento (que compuseram o escopo do procedimento fiscal). Contudo, a competência decisória sobre os pedidos é de autoridade fiscal diversa (que emitirá despacho decisório, que é o ato administrativo que contém decisão da autoridade administrativa sobre assunto submetido a sua apreciação, no caso, os pedidos de ressarcimento).

Nesse sentido, é mencionado ao final da redação do TVF que, tanto os despachos decisórios quanto os documentos que compõem os autos de infração (TVF, demonstrativos fiscais e documentos comprobatórios - fls. 14 a 173 destes autos), serão juntados ao processo de guarda nº 13113.338.552/2023-67.

Dessa forma, não se vislumbra o cerceamento do direito de defesa invocado porque os documentos produzidos pela autoridade lançadora e que são suficientes para comprovação das infrações imputadas à NOROESTE constam destes autos, que são acessíveis à elaboração da impugnação.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para afastar a nulidade da decisão recorrida, bem como do auto de infração, objeto desse processo administrativo.

Mérito

Acusação de glosa de créditos sem débito de contribuição - constituição indevida

NOROESTE contesta as duas primeiras acusações do auto de infração. Para cada uma delas constam no auto de infração: resumo da infração (cujo detalhamento é feito no TVF), fatos geradores e enquadramento legal.

Primeira infração: glosa de créditos sem débito de contribuição - crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente

Em relação à “glosa de créditos sem débito de contribuição: crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente”, a impugnante justifica a discordância dizendo não ser possível compreender a acusação e o cálculo apresentados. Refere que a indicação ao título V do TVF remete aos pedidos de ressarcimento, que não foram analisados; que teria direito à autorregularização e que os fundamentos legais não fazem sentido.

Analisando as razões de defesa, percebe-se que a impugnante não entendeu que os pedidos de ressarcimento fazem parte do escopo do procedimento fiscal. Nesse sentido, a autoridade fiscal analisou os créditos informados nos pedidos, cuja origem foi de despesas com aquisição de produtos para revenda, e constatou que eles são improcedentes, apresentando robusta fundamentação. Registrou também que, caso os créditos fossem procedentes, necessariamente deveriam ter sido utilizados para desconto da contribuição devida, o que não aconteceu. Somente após o desconto, em havendo crédito remanescente, o ressarcimento poderia ser pleiteado.

Dessa forma, a autoridade fiscal procedeu à glosa dos créditos escriturados nos registros M100/M500 das EFD-Contribuições, que deram origem aos pedidos de ressarcimento. Tal glosa não implica cobrança da contribuição, apenas respaldará o indeferimento dos pedidos de ressarcimento por autoridade fiscal diversa.

A inexistência de cobrança de tais valores glosados no auto de infração pode ser comprovada pela verificação da contribuição lançada no montante de R\$ 16.155.552,83, composta pela soma das seguintes infrações: (i) terceira (insuficiência de recolhimento – álcool) no montante de R\$ 5.383.510,70 e (ii) quarta (omissão de receita – álcool) no montante de R\$ 11.078.570,07; e pela subtração dos valores declarados em DCTF no montante de R\$ 306.527,94.

Em relação à autorregularização, esta já foi enfrentada e afastada neste voto. Quanto aos valores dos pedidos de ressarcimento, o montante requerido mensalmente é o mesmo que consta como primeira infração (glosa) no auto de infração.

A título de esclarecimento, compulsando o sistema informatizado, verifica-se que os pedidos de ressarcimento foram analisados e indeferidos. Os Despachos Decisórios foram emitidos pela autoridade competente e cientificados à NOROESTE nas seguintes datas:

Per	Nº Comunicação	Dt Emissão DD	Ciência
07977.23327.041022.1.1.18-4607	3766304	05/12/2023	07/12/2023
26266.01440.041022.1.1.18-5912	3766306	13/12/2023	14/12/2023
21791.11459.041022.1.1.18-9316	3799097	05/01/2024	09/01/2024
38282.91693.041022.1.1.18-4168	3766310	13/12/2023	14/12/2023

A NOROESTE concordou com o indeferimento dos créditos pleiteados porque não apresentou manifestação de inconformidade.

Segunda infração: glosa de créditos sem débito de contribuição infração - ajuste da contribuição reduzido indevidamente

Quanto à “glosa de créditos sem débito de contribuição infração: ajuste da contribuição reduzido indevidamente”, a impugnante diz que não consegue compreender a relação com o lançamento e com os demonstrativos. Há remetimento ao título VII do TVF, que trata de ajustes de redução indevidos pela discordância da autoridade fiscal com a exclusão do ICMS da base de cálculo. Sustenta que pode excluir o ICMS da base de cálculo quando alíquotas *ad rem* são aplicadas.

Na mesma linha da primeira infração, esta segunda infração trata de glosa dos ajustes de redução oriundos de ação judicial: não há cobrança de valores no auto de infração, apenas glosa sem débito de contribuição. Efetuado o destaque, analiso o mérito.

A autoridade fiscal aduz que, embora a NOROESTE tenha mencionado o processo nº 5025343-91.2018.4.03.6100 da 6ª Vara Cível Federal nos registros M220/M620 da EFD-Contribuições, nenhuma informação consta no bloco 1010, onde deveria ser detalhado o teor da referida ação judicial. O bloco 1010 foi transmitido em branco para todos os períodos de apuração do ano 2020.

A NOROESTE foi intimada a comprovar o fato constitutivo do direito alegado, mas não se manifestou. Então, a autoridade fiscal compulsou as decisões proferidas no processo judicial e constatou que se trata de ação ordinária peticionando o direito de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições. Inobstante o trânsito em julgado da ação judicial, em 22/09/2022, e reconhecida a procedência do pleito após decisão colegiada da 3ª Turma do TRF03, os ajustes de redução levados a efeito pela NOROESTE não se sustentam porque utilizada alíquotas específicas (*ad rem*) sobre bases de cálculo comercializadas.

Como dito, a impugnante discorda do entendimento da fiscalização. Sustenta que pode excluir o ICMS da base de cálculo quando alíquotas *ad rem* são aplicadas.

Contudo, nada colhe a arguição. Como mencionado pela autoridade fiscal no TVF, a RFB já se manifestou sobre o assunto por meio da Solução de Consulta Cosit nº 177/2019. Reproduzo excertos da referida solução de consulta que iluminam o debate:

14. *Nesses termos, ‘a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições’ de que trata a decisão em análise alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

15. *Assim, não faz sentido a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando esse imposto sequer chegou a fazer parte de referida base de cálculo.*

(...)

20. *Assim, a decisão proferida pelo STF em sede do RE 574.706/PR não autoriza a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessas contribuições aplicando alíquotas específicas ou ad rem sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado. Não há, portanto, como “apurar e quantificar aquelas contribuições nos termos do comando judicial concedido” ou “como proceder à exclusão do ICMS” relacionada a citada decisão.*

Conclusão

21. *Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a decisão proferida pelo STF em sede do RE nº 574.706/PR:*

21.1. *alcança somente as hipóteses nas quais o faturamento ou a receita bruta faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e*

21.2. *não é autorizada nas hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, apura o valor devido dessas contribuições aplicando alíquotas específicas ou ad rem sobre volume (medido em metros cúbicos) por ela comercializado.*

Acresça-se que a sentença judicial exarada em 01/02/2019 (Ação nº 5025343-91.2018.4.03.6100 - 10ª Vara Cível Federal de São Paulo), que transitou em julgado em 22/09/2022, não fez ressalva quanto ao regime das contribuições a que a interessada está submetida:

*Diante do exposto **JULGO PROCEDENTE O PEDIDO E EXTINGO O PROCESSO, com resolução do mérito, nos termos do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil** para determinar a **exclusão do ICMS** da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS e condenar a União Federal à compensação de valores recolhidos a maior no período compreendido entre a vigência da Lei 12.973/14 até o último*

recolhimento de PIS e COFINS com a inclusão de ICMS em sua base de cálculo, acrescidos da SELIC, que abrange juros e correção monetária, a partir da data do pagamento indevido. (grifo no original)

Nesse cenário, não há qualquer reparo a ser feito no procedimento fiscal. Conclui-se pela manutenção das glosas.

Acusação de incidência não cumulativa - contribuição fixada por unidade de produto.

NOROESTE novamente reporta dificuldade de compreensão por ausência de clareza para defesa do lançamento em relação à terceira infração: insuficiência de recolhimento – álcool. O auto remete ao título VI do TVF.

Aduz que a autoridade fiscal efetuou levantamento de notas fiscais de saída que não foram escrituradas. Contudo, deixou de levantar as notas fiscais de entrada, ou seja, não computou os créditos que teria direito, cujas razões serão apresentadas em outro tópico.

Reclama (i) que o montante lançado para a infração no auto de infração é de R\$ 5.383.510,70, mas o somatório dos demonstrativos que compõem a acusação somam R\$ 2.795.405,93; (ii) do enquadramento legal; (iii) de notas fiscais que foram consideradas e que não representam volumes de venda; (iv) de soma de litragem indevida. Pede perícia.

Pois bem, as seguintes inconsistências restaram evidenciadas em relação a este tópico no TVF:

- 1. Parte das notas fiscais de venda emitidas pela NOROESTE, extraídas do Sped/NF-e, não foi registrada no Bloco C das EFD-Contribuições e, por conseguinte, sua receita ou, no caso, quantidade vendida, não oferecida à tributação no Bloco M;*
- 2. Notas fiscais de revenda de ETANOL HIDRATADO e de ALCOOL ETILICO HIDRATADO ONU 1170 não registradas nas EFD-Contribuições emitidas com o tratamento tributário de isenção fiscal, CST 7;*
- 3. Parte das operações de revenda de ETANOL HIDRATADO foi registrada, nos registros C100 e filho C170, com o CST 4 – alíquota zero – monofásico das contribuições;*
- 4. A todas as operações de revenda de ALCOOL ETILICO HIDRATADO ONU 1170 registradas foi atribuído o tratamento de isenção fiscal, CST 7;*
- 5. Erro de cálculo na apuração dos valores das contribuições referentes à parte das operações de revenda de ETANOL HIDRATADO registradas com o CST 3 – tributável por unidade de medida do produto.*

Por meio de robusta e consistente fundamentação, a autoridade fiscal discorre sobre as inconsistências e a constituição dos créditos tributários. Nesse sentido, elaborou demonstrativos (B, C, D e E) que fazem parte do auto de infração, onde

relaciona operações, se elas influenciam ou não nos cálculos da contribuição lançada, as incorreções nos cálculos de litragens vendidas e valores ajustados.

Compulsando os Demonstrativos C, D e E, que apresentam a composição dos créditos tributários constituídos, encontra-se o valor de R\$ 5.383.510,68 frente ao valor lançado de R\$ 5.383.510,70, mediante soma das seguintes colunas:

Demonstrativo C: planilha “Valores Mensais_CST 4” → coluna “Valor PIS/PASEP Ajuste Fiscal” (R\$ 104.580,95)

Demonstrativo D: planilha “Valores Mensais_CST 7” → coluna “Valor PIS/PASEP Ajuste Fiscal” (R\$ 170.986,90) + planilha “CST 7_Demonstrativo B” → coluna “Valor do PIS/PASEP” (R\$ 5.406,05)

Demonstrativo E: planilha “Valores Mensais_CST 3” → coluna “Valor PIS/PASEP Ajuste Fiscal” (R\$ 5.102.536,78)

Acresça-se que a autoridade fiscal elaborou demonstrativo intitulado “Apuração Fiscalização” que contém treze planilhas. A décima planilha apresenta a apuração ajustada e a décima segunda planilha contém o resumo do lançamento fiscal.

Dessa forma, infere-se que a defesa teve dificuldades no manejo dos demonstrativos em cotejo com o auto de infração e o TVF, apontando inconsistência que não se confirmam quando da análise conjunta. Nesse sentido, o pedido de perícia não se sustenta.

Segundo Neder e López², “a perícia não se constitui direito subjetivo do autuado [...] é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demande juízo técnico”. Pelo exposto, não se trata de interpretação dos fatos, mas de dificuldade de manejo dos demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal.

5.3 VÍCIOS MATERIAIS DE PROVA, DESCRIÇÃO E FUNDAMENTO DOS AUTOS

NOROESTE reclama que o relatório foi produzido unilateralmente pelo auditor-fiscal; que a falta de relato adequado no auto de infração impede a defesa dos fatos; que há vício material dos autos; que os demonstrativos produzidos unilateralmente não correspondem ao valor do auto de infração e não pode ser admitido como base do lançamento, entre outras queixas. Discorre sobre arbitramento, aponta erro no critério jurídico de apuração dos tributos exigidos, que o regime não cumulativo deveria ter sido aplicado. Assim, deve haver o cancelamento integral das exigências fiscais.

Nada colhe a arguição. Nos tópicos anteriores deste voto já foram enfrentadas parte das reclamações aqui invocadas, as quais não foram acatadas. Passo a analisar as demais acusações.

Quanto ao arbitramento, a própria impugnante o afasta do presente litígio com sua linha argumentativa quando refere a doutrina do Prof. Baleeiro (fl. 51 da impugnação): o arbitramento, em síntese, é “remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou imprestabilidade dos documentos e

dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar”. Ora, no caso dos autos, o procedimento fiscal foi efetuado com base nas escriturações fiscais digitais transmitidas pela NOROESTE. Compulsando os documentos produzidos pela autoridade fiscal, não há menção de imprestabilidade de tais escriturações. Logo, não há falar em arbitramento.

Quanto à alegação de erro no critério jurídico de apuração dos tributos exigidos por não ter sido aplicado o regime não cumulativo, o motivo subjacente de tal acusação é decorrente do não aproveitamento dos supostos créditos que NOROESTE alega possuir. Como bem fundamentado pela autoridade fiscal no TVF, inexistente previsão legal para tal aproveitamento.

O auto de infração ostenta as fundamentações de fato e de direito. O procedimento fiscal culminou com a lavratura do TVF que, parte integrante da descrição dos fatos do auto de infração, esquadrinha todos os atos praticados e articula por completo as teses de acusação fiscal. Em momento algum, ao contrário do alegado pela impugnante, houve dúvida na capitulação ou falta de indicação do arcabouço legal aplicável ao caso. As infrações e os dispositivos legais infringidos estão amplamente consignados no auto de infração.

Logo, não há que ser acatados os vícios aqui invocados, não havendo que falar em máculas que demandariam reparos no procedimento fiscal.

Improcedência de auto de infração pautado em presunções.

Segundo a NOROESTE, “a Autoridade Administrativa lavrou os autos de infração com base em presunções, sob a justificativa de que a impugnante não teria comprovado gastos e despesas, bem como que teria omitido receita por meio de passivo fictício”. Alega que os autos de infração foram lavrados com base em meras presunções/indícios. Discorre sobre o assunto, traz doutrina do prof. Barros Carvalho e junta precedentes do CARF e da CSRF. Refere que o ônus da prova é da fiscalização.

As alegações são improcedentes. Pelo teor das alegações, denota-se que é matéria estranha ao litígio, no contexto de lançamentos de outro(s) tributo(s), descontextualizado do escopo do procedimento fiscal aqui tratado.

Compulsando os autos, nos documentos produzidos pela autoridade fiscal não há menção que o lançamento tenha sido efetuado com base em presunções, tampouco foi imputada a acusação de que NOROESTE não tenha comprovado gastos e despesas, bem como que ela teria omitido receita por meio de passivo fictício. Apenas restou evidenciado o não atendimento de intimações.

Créditos de Pis/Cofins

A impugnante pugna pelos créditos que diz possuir; em sendo acolhidos, reduzirão os valores lançados. Refere a decisão do STJ que ampliou o conceito de insumos (critérios da essencialidade e relevância) e o parecer de tributarista que conclui que o álcool adquirido por ela dá direito ao crédito. Aduz que é possível

apropriar-se de créditos das contribuições na aquisição de bens para revenda. Requer os créditos sobre as despesas com fretes. Refere precedentes judiciais e administrativos que diz se subsumirem a sua linha argumentativa.

DA GASOLINA C E DO ÓLEO DIESEL B

Quanto à gasolina C e o óleo diesel B, a Solução de Consulta Cosit nº 3, de 01/03/2021, vinculante para a administração tributária, ao tratar da questão esclareceu:

(...)

9. Em termos objetivos, a presente consulta busca esclarecer se as atividades de obtenção de gasolina “C” (mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível nas proporções definidas pela legislação em vigor) e de óleo diesel “B” (óleo diesel “A” adicionado de biodiesel no teor estabelecido pela legislação vigente) integram as atividades características da etapa de distribuição de combustíveis líquidos ou se caracterizam atividade de produção de combustível (industrialização).

(...)

16. Verifica-se, então, que não procede a alegação da Consulente no sentido de que a atividade por ela exercida é “diferentemente das demais empresas que operam no mercado de simples compra e venda de combustíveis”, já que, conforme demonstrado nos itens anteriores, todos os distribuidores exercem as mesmas atividades.

17. Também não se confundem a atividade de formulação de combustíveis, que é a produção de gasolina “A” e de óleo diesel “A” exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com as atividades desenvolvidas pelo distribuidor, que se resumem à mistura de gasolina “A” e etanol anidro combustível, para obtenção da gasolina “C”, e à adição de biodiesel ao óleo diesel “A” para a obtenção do óleo diesel “B”.

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

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

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

(...)

20. Da análise dos itens 18 e 19, verifica-se que a regulamentação do setor isolou as atividades de distribuição de combustíveis das atividades de produção de

combustíveis. Não sendo possível, portanto, que as atividades desenvolvidas pela consulente sejam consideradas produção de combustíveis.

21. Quanto à alegação de que “a Consulente realiza uma nítida atividade produtiva, nos termos definidos pelos arts. 3º e 4º do Decreto n.º 7.212/2012”, cabe destacar que o referido decreto “Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI”, não se aplicando ao caso em tela, que possui regulamentação específica.

(...)

Conclusão

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

Como se vê, em que pese a argumentação trazida à baila, a atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, exercida pela NOROESTE, não se confunde com atividade produtiva para fins de creditamento da contribuição PIS/Pasep e Cofins.

Assim, não há falar em apropriação de créditos sobre insumos visto que, nos termos dos art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a [...] bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]”.

Ora, se a impugnante é empresa que se dedica precipuamente à atividade de distribuição atacadista de combustíveis e biocombustíveis em geral, ela não produz ou fabrica bens ou serviços destinados à venda. Portanto, não pode se apropriar dos créditos previstos nos supracitados dispositivos legais.

Ademais, se a impugnante fosse de fato fabricante dos produtos gasolina C e óleo diesel B (equiparando-se então às refinarias) ela deveria apurar as contribuições em comento pelas alíquotas concentradas, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.718/1998:

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos **produtores** e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta

decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita brutadecorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004) (grifo nosso)

Porém, o procedimento fiscal evidenciou que se trata de uma empresa distribuidora atacadista. Logo, não há falar em créditos sobre a atividade comercial que a impugnante desenvolve.

DO ÁLCOOL COMBUSTÍVEL

Quanto ao álcool, por meio de extensa e robusta fundamentação no TVF, a autoridade fiscal consigna que a tributação é disciplinada pela Lei nº 9.718/1998 e alterações, sendo concentrada no produtor/importador e no distribuidor (regime bifásico, reduzindo-se a zero a alíquota incidente nas vendas do produto pelo comerciante varejista).

A NOROESTE optou pelo regime não cumulativo das contribuições. Nesse sentido, é admitida opção pelo Recob, com alíquotas específicas (ad rem). A referida lei autorizou que o Poder Executivo fixe coeficientes de redução das alíquotas específicas e que os coeficientes possam ser diferentes entre produtor/importador e distribuidor. Tais coeficientes são definidos pelo Decreto nº 6.573/2008, com alterações.

Em relação ao desconto de créditos, a autoridade fiscal consignou no TVF:

A Lei nº 11.727/2008, ao incluir o § 13 ao artigo 5º da Lei nº 9.718/1998, o acolheu, inicialmente, nesses termos:

*§ 13. O **produtor, importador** ou **distribuidor** de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor. (g.n.)*

O creditamento, quando possível, corresponde aos valores da Contribuição para o PIS e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação (artigo 5º da Lei nº 9.718/1998):

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

Logo, é a tributação a que o vendedor está sujeito na etapa anterior que definirá as alíquotas aplicáveis ao cálculo do crédito pelo adquirente, a fim de garantir que o crédito concedido não seja superior ao valor recolhido na etapa anterior da cadeia econômica.

Retornando à análise do § 13 do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998, a Medida Provisória nº 613/2013, convertida na Lei nº 12.859/2013, trouxe relevante alteração para excluir o termo “distribuidor” de sua redação, de modo a não mais permitir, a partir de 08/05/2013, que o distribuidor se credite quando da aquisição de álcool para revenda.

Confira-se a atual redação:

*§ 13. O **produtor** e o **importador** de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (g.n.)*

Assim, com o advento da Medida Provisória nº 613/2013, os distribuidores passaram a não mais poder tomar créditos na aquisição de álcool para a revenda, a exemplo dos demais contribuintes da cadeia de produção e circulação que não sejam produtores ou importadores.

Vale ressaltar que, conforme as Tabelas acima, o Decreto nº 7.997/2013, ao alterar o Decreto nº 6.573/2008, concentrou toda a tributação do álcool no produtor e no importador, uma vez que majorou suas alíquotas ao mesmo passo que reduziu a zero as alíquotas específicas a cargo do distribuidor. Dessa forma, não havia crédito na aquisição pelo distribuidor, tampouco débito em sua revenda do produto. Acontece que os Decretos nos 9.101 e 9.112/2017, ao modificarem o Decreto nº 6.573/2008, voltaram a exigir as contribuições do distribuidor na revenda de álcool.

Inobstante, e embora a partir de 21/07/2017 as distribuidoras estejam novamente sujeitas a alíquotas específicas na revenda de álcool, não se lhes admitia o desconto de crédito na sua aquisição, em razão da redação limitativa do § 13 do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998.

É que a redação do referido §13 permaneceu inalterada mesmo após a vigência dos Decretos nos 9.101 e 9.112/2017. Como já fora assinalado, o dispositivo acolhe a tomada de créditos apenas pelo produtor e importador.

Foi somente com o advento da Medida Provisória nº 1.063, de 11/08/2021, depois convertida na Lei nº 14.292, de 03/01/2022, pela qual se incluiu o §13-A no artigo 5º da Lei nº 9.718/1998, que os distribuidores puderam novamente descontar créditos da aquisição do etanol anidro para adição à gasolina:

§ 13-A. O distribuidor sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar créditos relativos à aquisição, no mercado interno, de álcool anidro para adição à gasolina. (Incluído pela Lei nº 14.292, de 2022)

Antes disso, como já dito, não havia previsão legal para a tomada de crédito pelo distribuidor na aquisição de álcool para revenda. Ressalte-se que a redação do §13

do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998 permaneceu inalterada, mesmo após a publicação da Lei nº 14.292/2022.

O modelo de incidência das contribuições na comercialização do álcool, conforme disciplinado no artigo 5º da Lei nº 9.718/1998, foi devidamente recepcionado pela sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, instituída pelas Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, nos seguintes termos:

Lei nº 10.833/2003

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)6

§ 1º-A Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

Assim, em que pese as razões de defesa, os distribuidores não podem descontar créditos da aquisição do etanol anidro para adição à gasolina no período abrangido pelo procedimento fiscal (01/01/2020 a 31/12/2020).

DOS FRETES SOBRE PRODUTOS ACABADOS

A transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (centro de distribuição ou simples filial) não geram créditos, nos termos do art. 176, § 2º, inc. V, da IN RFB nº 2.121/2022, e de maneira alguma pode ser considerada como operação de venda prevista no art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e art. 15, inc. II, do mesmo diploma legal (PIS/Pasep):

IN RFB nº 2.121/2022:

Art. 176 (...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

A operação de venda é tão somente aquela na qual se transporta o produto do estabelecimento da empresa vendedora até o da adquirente. Logo, não há falar em aproveitamento de créditos sobre despesas com fretes nas transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Afronta à isonomia da carga tributária

A impugnante alega que “postos revendedores varejistas podem adquirir combustível diretamente de distribuidor, mas também de produtor ou importador, bem como transportador retalhista (equiparado a varejista), além de cooperativa de produtores (equiparada a produtor)” e que eles podem tomar créditos do regime não cumulativo. Assim, em respeito à isonomia, deve ser garantido o direito aos créditos das aquisições aos distribuidores.

Não merece acolhida a tese de que, pela aplicação de um pretenso princípio isonômico, o tratamento tributário seria atribuído à comercialização de combustíveis por outros agentes econômicos da cadeia de combustíveis brasileira.

O CTN define a forma de interpretação da legislação tributária, e estabelece, em seu art. 108, que a analogia, os princípios gerais de direito tributário e de direito público e a equidade são utilizados apenas na ausência de disposição expressa. Além disso, o art. 109 do CTN estabelece que os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Assim, a existência de dispositivos legais que estabelecem, de forma expressa, diferenças de tratamento tributário entre agentes econômicos da cadeia de combustíveis brasileira, para fins de apuração e aproveitamento de créditos de PIS e Cofins do regime não cumulativo, impede a aplicação dos princípios isonômicos demandados pela impugnante, não cabendo, sequer, a discussão em sede administrativa sobre a aplicação dos eventuais princípios constitucionais.

Havendo diploma legal formalmente sancionado, promulgado, publicado e vigente, cabe seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade

objetiva que informa o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional. Como bem ensina o mestre Seabra Fagundes³, “administrar é aplicar a lei de ofício”.

Mérito da cobrança dos débitos de pis/cofins - necessidade de recomposição da apuração dos períodos autuados - créditos da não cumulatividade

A impugnante pugna pela consideração dos créditos da não cumulatividade, havendo recomposição da apuração dos períodos. Contudo, tais alegações já foram enfrentadas no tópico “5.5 CRÉDITOS DE PIS/COFINS”, não tendo sido dada procedência às razões de defesa.

Desobediência do lançamento à norma limitadora da matéria tributável - preço médio do varejo

A NOROESTE aduz que a aplicação das alíquotas do regime não cumulativo quanto do regime especial e limitações de coeficientes previstos na legislação de regência não poderá resultar em alíquotas superiores a 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins do preço médio de venda no varejo. Refere que há amostragem oficial de preço médio efetuado pela ANP. Alega que, no lançamento, há excedentes aos limites legais de PIS que soma R\$ 8.160.270,72, e de Cofins em R\$ 37.668.384,65 com base no preço médio de varejo. Assim, o auto de infração deve ser cancelado porque eivado de ilegalidade. Pugna por perícia.

A NORESTE apresenta uma análise peculiar da lei que rege a matéria. Argumenta que há excedentes calculados com base no § 10 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998:

Art. 5º (...)

§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze)

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

(...)

§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

Contudo, há que se ler o parágrafo acima transcrito de forma conjunta com o parágrafo seguinte (§ 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998) para entendimento do alcance da interpretação:

Art. 5º (...)

§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze) meses anteriores ao da fixação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

As alíquotas do PIS/Cofins ad rem para o etanol são calculadas para buscar a arrecadação de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins, pois este é o limite legal permitido, conforme disposto no § 10 acima transcrito. O valor que é utilizado para a determinação das alíquotas é o preço médio de venda no varejo ponderado com base nos volumes de álcool comercializado nos Estados e no Distrito Federal nos doze meses anteriores, conforme disposto no § 11 acima transcrito.

Ou seja, o preço médio é considerado para fins de parâmetro de fixação dos coeficientes para redução das alíquotas, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização (§ 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998), cujos coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor (§ 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998).

Acresça-se que a própria impugnante utilizou em seu favor a argumentação que agora contesta, quando defendeu a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, conforme se depreende da leitura das fls. 32-33 da impugnação:

76) O próprio **Ministério da Economia** já confirmou que as alíquotas ad rem dos combustíveis (Etanol, Gasolinas e Óleo Diesel) são **equivalentes** à aplicação das alíquotas ad valorem – ou seja, de que o poder público calculou alíquota ad rem dos combustíveis, tanto do PIS e COFINS, de forma a alcançarem o mesmo valor da modalidades de alíquota ad valorem, ambas possuindo a mesma base para cálculo, qual seja, o preço médio (que **engloba o tributo ICMS**):

‘Os coeficientes de que tratam os § 8º e 9º, citados no § 10, são coeficientes de redução previstos na lei para que o poder público possa ajustar o valor das alíquotas específicas de PIS e de COFINS incidentes sobre o etanol, com o objetivo de que tais alíquotas não ultrapassem o resultado da aplicação das alíquotas gerais, ad valorem (1,65% e 7,6%), sobre o preço médio nacional do combustível, buscando, assim, a manutenção da equivalência entre a aplicação das duas modalidades de tributação. 3. No que diz respeito às alíquotas ad valorem e ad rem de PIS/COFINS aplicadas às gasolinas, exceto de aviação, e ao óleo diesel, objeto do pedido de esclarecimento do interessado, informa-se que os percentuais para a tributação ad valorem dos dois combustíveis estão previstos no art. 4º, incisos I e II, da Lei 9.718/1998, como citado no pedido do requerente, e os valores fixos das alíquotas ad rem para as gasolinas e o diesel estão descritos no art. 23, incisos I e II, da Lei 10.865/2004. Assim como no caso do etanol, o legislador previu a aplicação de coeficientes de redução para o ajuste das alíquotas específicas de

PIS/COFINS destes derivados de petróleo, conforme consta no § 5º desse artigo 23. 4. Tendo em vista essa analogia de tratamento para os três combustíveis (etanol, gasolinas e óleo diesel), pode-se concluir, respondendo às indagações do requerente, que o PIS e a COFINS ad rem incidentes sobre a gasolina e o diesel têm por objetivo, assim como no caso do etanol, garantir que a arrecadação em toda a cadeia produtiva destes combustíveis seja equivalente à aplicação de suas alíquotas ad valorem.’ (grifos no original)

Logo, nada colhe as arguições da impugnante quando pugna dedução dos valores calculados pela autoridade fiscal, a título de excedente aos limites legais, do importe de R\$ 8.160.270,72 (PIS) e de R\$ 37.668.384,65 (Cofins).

MÉRITO DA COBRANÇA DOS DÉBITOS DE PIS/COFINS - EXCLUSÃO DO ICMS DAS SUAS BASES DE CÁLCULO

As alegações de defesa em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições já foi enfrentada e afastada neste voto. Por conseguinte, o pedido de recálculo da contribuição lançada, com a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição, deve ser indeferido.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

A defesa requer perícia com a justificativa que os autos estão eivados de vícios e erros. Indica perito e formula quesitos, nos termos do PAF.

A realização de perícia deve ser indeferida, pois o procedimento fiscal contém todos os elementos necessários ao seu prosseguimento, sendo prescindível qualquer procedimento pericial, visando a dirimir dúvidas técnicas. Demais, não se busca o esclarecimento de dúvidas que exijam conhecimento técnico específico, mas suprir a omissão da impugnante na produção de provas, cuja obrigação já existia antes da fase litigiosa do procedimento.

DO PROTESTO PELA JUNTADA DE PROVAS: VERDADE MATERIAL E NÃO PREJUÍZO À DEFESA

A defesa pede juntada de documentos após a apresentação da impugnação. Justifica, dizendo que o relato é confuso, houve juntada de diversos documentos e prazo exíguo para análise.

A prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, sem demonstrar: motivo de força maior; fato ou a direito superveniente; haver fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Se requerer a juntada após a impugnação, urge demonstrar a ocorrência de uma destas três condições.

Nesse sentido, o CARF se manifestou:

Nº Acórdão 3001-002.118

Data da Sessão: 19 de novembro de 2021

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007 (...)

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas. (...)

O art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574, de 2011, estabelece que as provas documentais devem ser apresentadas com a impugnação, sob pena de preclusão.

Impõe-se a declaração da preclusão probatória porque não foi demonstrada qualquer hipótese que justifique não apresentar provas com a impugnação. Demais, o pedido em questão perde objeto em face da ausência de manifestação posterior da impugnante.

DA MULTA E DOS JUROS

A impugnante apresenta os fundamentos legais para as multas aplicadas e encargos, bem como os textos das leis mencionadas nos fundamentos. Menciona que não houve apontamento do inciso que teria fundamentado o agravamento da multa: o agravamento para o percentual de 112,50% constou como sendo fundamentado no art. 44, inc. I e § 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, no entanto, o § 2º contém três incisos e nenhum deles foi mencionado. Para melhor entendimento, reproduzo o texto legal:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito, e tem como suporte fático a constatação, pela autoridade administrativa competente, de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata de imposto ou contribuição.

No caso dos autos, houve ainda o agravamento da multa, nos termos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96, acima transcrito. Conforme TVF, o agravamento se fez necessário em virtude de a contribuinte, regularmente intimada e reintimada, não ter apresentado a documentação e os esclarecimentos solicitados.

A falha apontada na indicação do inciso não justifica a anulação do feito, pois ficou esclarecido no TVF (que faz parte do Auto de Infração), que a majoração da multa se deveu à “a postura omissa contumaz da NOROESTE no curso de todo o procedimento fiscal” ao não atender as intimações. Diante da descrição inequívoca do fato motivador do agravamento, a impugnante teria plena condição de se defender da imputação que lhe foi feita.

NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A NOROESTE não concorda com a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício exigida em conjunto com o tributo. Pugna pela declaração da ilegalidade da utilização da taxa Selic para a atualização dos valores cobrados.

Pois bem, os tais juros de mora sobre a multa de ofício não fazem parte do lançamento, no qual consta indicação de juros de mora apenas sobre o valor principal. Portanto, não constituem matéria litigiosa, haja vista que somente se cogita de sua incidência após o vencimento.

O lançamento de ofício se completa a partir da ciência do Auto de Infração, constituindo-se, então, o crédito tributário da União. À luz do art. 113, § 1º5, combinado com o art. 1396, ambos do CTN, o crédito tributário compreende os valores do imposto, da contribuição e da multa de ofício proporcional.

Quando nasce a obrigação tributária não nascem automaticamente os juros de mora. Os juros não decorrem do fato gerador, como a obrigação principal, mas da impontualidade. A exigibilidade dos juros de mora está prevista no art. 161 do CTN, que impõe a sua cobrança sempre que o crédito tributário for pago após o vencimento:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, que tem seu vencimento no prazo de trinta dias contados da ciência do Auto de Infração. Transcorrido esse prazo sem que o crédito tributário tenha sido adimplido, passa a incidir sobre ele os juros de mora, conforme previsto no art. 161 do CTN, que

determina a incidência sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao julgar o Agravo Regimental no REsp nº 1.335.688-PR, firmou o entendimento de que os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Ocorrendo o inadimplemento no pagamento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive sobre a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

No âmbito administrativo já se encontra pacificada incidência de juros moratórios sobre multa de ofício. Nesse sentido, há súmula do CARF sobre a matéria, de observância obrigatória por parte deste órgão colegiado:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (grifos no original)

Portanto, como a multa faz parte do crédito juntamente com o tributo, a ela são aplicados os mesmos critérios de cobrança, devendo sofrer incidência de juros no caso de pagamento após vencimento.

O pedido de declaração de ilegalidade da utilização da taxa Selic para a atualização dos valores cobrados não prospera. É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicabilidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. – STF. Já se manifestou o STF no RE 582.461-SP, na sessão realizada em 18/5/2011, no sentido da legitimidade da taxa Selic para atualização de débitos tributários:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.

2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade.

Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.

Administrativamente também é inquestionável sua incidência como encargo moratório tributário:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, não há falar que houve cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício exigida em conjunto com o tributo, bem como deve ser indeferido o pedido de declaração da ilegalidade da utilização da taxa Selic para a atualização dos valores cobrados.

APLICAÇÃO DE SÚMULA CARF E DA IMPOSSIBILIDADE DO AGRAVAMENTO DA MULTA NOS PRESENTES AUTOS

De início, a impugnante aduz que as Súmulas CARF nº 96 e 133 são aplicáveis ao litígio, o que implicaria na improcedência do agravamento da multa aplicada:

Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Nada colhe as razões de defesa. Tais súmulas não se subsomem ao caso concreto analisado nestes autos. Não se trata de arbitramento (Súmula CARF nº 96), tampouco o lançamento foi amparado em presunções (Súmula CARF nº 133). O agravamento da multa deu-se em decorrência da postura omissa contumaz da NOROESTE no curso do procedimento fiscal, robustamente fundamentada no TVF.

Houve lavraturas de dois termos de intimação que foram recebidos, mas não foram atendidos. Então, autoridade fiscal diligentemente expediu termo de

constatação fiscal onde “apresenta um relato cronológico dos atos do processo, mencionando datas de lavratura dos termos fiscais e de suas respectivas ciências via DTE, enfatizando a postura omissa contumaz da NOROESTE no curso de todo o procedimento fiscal”. Mencionou também que:

Inobstante as concessões de prazo extra solicitados, registra-se que a NOROESTE permanece omissa, com relação a todos os termos fiscais mencionados, até a data de lavratura do presente Termo de Constatação (20/07/2020).

Constou, de todos os TIFs mencionados, a determinação legal sobre o ônus que recai sobre o sujeito passivo, o de comprovar a existência do fato constitutivo do seu direito alegado, fato jurídico a dar fundamento aos descontos por ele procedidos na apuração dos valores devidos das contribuições na EFD-Contribuições, conforme dispõe o artigo 373 da Lei nº 13.105/15 – CPC, neste caso aplicada subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/72, bem como o artigo 40 da Lei nº 9.785/99 e o artigo 161 da IN/RFB nº 1.717/17 (integralmente reproduzido pelo artigo 156 da IN/RFB nº 2.055, de 08/12/2021), no caso das análises dos Per/Dcomp.

Por todo o exposto, para dar continuidade ao procedimento fiscal em exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com amparo no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) em epígrafe e no que dispõe os artigos 949, 956, 971 e 972 do Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), serão lavrados Termos de Reintimação Fiscal - TRIF, ao fim de reiterar todas as exigências fiscais formalizadas por meio do TIPF e dos TIFs 01 e 02, face à omissão da NOROESTE.

Inobstante expedição de reintimações, somente o terceiro Termo de Intimação Fiscal (TIF03) foi atendido. Contudo, a autoridade fiscal ressalva que “em sua resposta ao TIF03, a NOROESTE não se manifestou sobre o fundamento da forma de fruição dos créditos de se valeu, ao arrepio da lei”.

Na sequência, a impugnante repisa a menção que não foi apontado qual inciso do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 seria o motivo do agravamento da multa aplicada. Tal alegação já foi enfrentada e afastada neste voto.

Por fim, aduz ter havido omissão que, até a reintimação, não tinha sequer acesso ao dossiê de comunicação nº 13113.163989/2023-31. Nesse sentido, compulsando as cópias das comunicações eletrônicas trazidas aos autos pela impugnante na impugnação (fls. 208-285), percebe-se que a mesma dificuldade que ela alega ter sobre entendimento dos demonstrativos, teria ocorrido em relação ao acesso do referido dossiê e encaminhamento de respostas (respostas que não foram apresentadas, à exceção da resposta ao TIF03).

As comunicações eletrônicas deram-se entre representante da NOROESTE (advogado) e a autoridade fiscal responsável pelo procedimento fiscal. Há comunicação onde a autoridade fiscal orienta sobre como resolver as dificuldades reportadas pelo advogado (fl. 221):

Peço por gentileza que o Dr. retorne tua atenção para o primeiro print de tua mensagem original.

*O procedimento **35545235** consta da primeira linha da página 'Comunicados e Intimações'.*

*É justamente clicando sobre o ícone com o número do procedimento que o Dr. terá acesso ao inteiro teor do dossiê **13113.163989/2023-31***

Ocorre que, por uma questão de proteção de dados sigilosos, somente a NOROESTE tem acesso ao dossiê, na figura de seus representantes legais e prepostos. Essa é a mensagem que consta da caixa de diálogo aberta pelo sistema, também no primeiro print pelo Dr. colado à sua mensagem original.

É a NOROESTE quem precisa lhe dar acesso às informações do dossiê, que são de propriedade legal dela.

Opcionalmente, algum representante ou preposto indicado pela NOROESTE pode obter a extração integral dos documentos e atos do dossiê e lhe repassar.

Às fls. 212-213 consta mensagem eletrônica onde a autoridade fiscal informa ao advogado que:

*Uma vez realizado o login no e-CAC, o dossiê **13113.163989/2023-31** deve estar relacionado e disponível para a NOROESTE em 'Meus Processos / Comunicados e Intimações'.*

*É possível que, na interface do sistema e-Processo disponível para os contribuintes, por uma questão de segurança de dados, o dossiê seja relacionado pelo número do respectivo procedimento fiscal, neste caso **35545235**.*

De qualquer forma, os anexos aos quais o Dr. se refere em sua mensagem são os Anexos do Termo de Intimação Fiscal 002 - TIF02, de cuja ciência a NOROESTE já tomou em 12/06/2023, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem

*Por outro lado, no que se refere à suposta impossibilidade de responder às intimações fiscais, creio que a NOROESTE saiba como fazê-lo, uma vez que, em três oportunidades neste mesmo procedimento fiscal, a NOROESTE protocolou pedido [de prorrogação de prazo do] Termo de Início de Procedimento e aos TIFs 01 e 02. Todos esses pedidos de prorrogação foram protocolados no dia 19/06/2023, no bojo do dossiê **13113.163989/2023-31** e em resposta aos seus correlatos termos fiscais.*

Se ainda houver alguma dúvida, sinta-se à vontade para se comunicar por este endereço funcional.

Pela resposta acima transcrita, denota-se que a impugnante tinha acesso ao dossiê, tanto que protocolou pedido de prorrogação de prazo para atender a termos de intimação fiscal (embora os pedidos tenham sido deferidos, a impugnante não atendeu às intimações, conforme consignado no TVF). Inclusive, consta comunicação onde a autoridade fiscal entra em contato para confirmar se

o representante conseguiu acessar os documentos do dossiê: “fazendo contato para confirmar se o Dr. conseguiu acessar os documentos do dossiê **13113.163989/2023-31** (procedimento 35545235)”, fl. 235.

Por fim, há comunicação que denota espanto por parte da autoridade fiscal, fl. 261:

Esse caso da Noroeste, de impossibilidade de acesso às intimações fiscais, tem me intrigado.

Tenho vários outros procedimentos simultâneos, em outros contribuintes, e este é o único que apresenta tal dificuldade. Todos os meus dossiês de trabalho têm a mesma configuração de sigilo.

Enfim, como a empresa já teve acesso ao documento da intimação, conforme "Termo de Ciência por Abertura" lavrado pelo sistema com data de ontem, vou abrir o sigilo novamente. Uma boa noite para o Dr.

PS: favor confirmar o acesso ao teor do dossiê.

Nas comunicações apresentadas, não há nenhuma delas que contenha resposta do advogado às solicitações da autoridade fiscal para que ele confirmasse o acesso ao dossiê.

Dessa forma, restou evidenciado que, inobstante as supostas dificuldades de acesso ao dossiê de comunicação, havia canal institucional de comunicação entre a autoridade fiscal e o representante da NOROESTE. Logo, não prospera a argumentação que supostas dificuldades de acesso ao dossiê de comunicação implicariam em cancelamento do agravamento da multa.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE 112,50% E OFENSA AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A NOROESTE argumenta que (i) a multa aplicada no percentual de 112,5% é confiscatória; (ii) os fundamentos para aplicação da multa confiscatória são inexistentes; (iii) o percentual máximo de multa seria de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96). Pugna pelo afastamento da multa confiscatória fixada no percentual de 150% e, sendo mantida, que seja limitada ao percentual de 20%.

Preliminarmente, para que haja clareza acerca do percentual de multa aplicada, esta foi imputada no percentual de 75%, agravada em 50%, que implicou num percentual de 112,5% e não no percentual de 150% mencionado na fl. 78 da impugnação (fl. 2173 dos autos).

A alegação de que a multa é confiscatória é arguição de violação ao direito subjetivo constitucional. Nesse sentido, declaração de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei ou atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário, conforme preceitua o art. 26-A, do PAF, introduzido pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993.

A jurisprudência administrativa é pacífica quanto à incompetência da autoridade administrativa para afastar a aplicação de norma vigente a pretexto de vícios de inconstitucionalidades. Tanto é assim que o CARF editou a Súmula CARF nº 2, aprovada pelo Pleno em 2006:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, lei cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada pelo Poder Judiciário surtirá efeitos enquanto vigente e será obrigatoriamente observada pela autoridade administrativa.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador. Depois de formulada a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência. O que se pode e deve se fazer no âmbito do julgamento administrativo é verificar se o lançamento está restrito aos limites legais, corrigindo eventuais excessos.

A autoridade fiscal tem sua atividade pautada no princípio da estrita vinculação à lei tributária, de modo que, sendo a hipótese legal subsumida ao caso concreto sob análise, não há que se alegar, em sede de julgamento administrativo, afronta a princípio constitucional referido na peça de defesa.

Portanto, pedidos ou alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art.

142, parágrafo único, do CTN), somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário, cabendo aos interessados o exercício de suas prerrogativas de submeter a matéria ao controle jurisdicional.

A alegação que os fundamentos para aplicação da multa confiscatória são inexistentes já foi enfrentada e afastada em tópico anterior deste voto.

Por fim, a menção que a multa aplicada deveria ser pautada pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96 não passa de retórica, porque não se trata de multa de mora no caso dos autos, mas de multa de ofício, cuja fundamentação é prevista em artigo diverso da mesma lei: art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de indeferir o pedido de perícia, por prescindível; de indeferir o pedido de juntada posterior de documentos e de declarar a preclusão probatória e, no mérito, de julgar improcedente a impugnação.

Diante de todo exposto e em virtude de a interessada não ter apresentado argumentos para contrapor a *ratio decidendi* do acórdão de impugnação e por consequência, anular ou reformar a decisão de piso, mantenho a decisão *a quo* pelos seus próprios fundamentos.

Sendo assim, conheço do recurso, afasto as preliminares de nulidade, indefiro o pedido de perícia e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil