



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721043/2018-78
ACÓRDÃO	3201-012.514 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

AÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA CONCOMITANTE. EFEITOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário implica renúncia ou desistência à via administrativa quanto ao mesmo objeto.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PROCEDIMENTO PRESCINDÍVEL NO CASO CONCRETO. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia quando este se mostrar prescindível para a solução do litígio.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DISCUSSÃO JUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Na constituição de crédito tributário objeto de discussão judicial deve ser aplicada a multa de ofício se, na época do lançamento, o sujeito passivo não estava ao abrigo de medida judicial suspensiva da exigência do crédito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que afastava a concomitância atestada no acórdão recorrido e determinava o retorno dos autos à primeira instância para julgamento do mérito.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

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

RELATÓRIO

Em nome da interessada foram lavrados autos de infração de Cofins e de PIS/Pasep, apurados pelo regime não cumulativo, com multa de ofício no percentual de 75% (passível de redução) e juros de mora calculados até novembro de 2018. Os valores exigidos correspondem às quantias abaixo discriminadas em reais, referentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2014:

PIS/Pasep	
MULTA DE OFÍCIO	4.924.975,60
JUROS DE MORA	3.693.731,66
TOTAL PIS/Pasep	2.238.037,30
10.856.744,56	
 COFINS	
MULTA DE OFÍCIO	22.684.736,03
JUROS DE MORA	17.013.552,00
TOTAL COFINS	10.308.535,64
	50.006.823,67

Foi apontado o seguinte ilícito tributário nos autos de infração lavrados:

INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

Os créditos tributários lançados referem-se a diferenças de contribuições sociais apuradas, no curso do procedimento fiscal, como devidas e não declaradas pelo sujeito passivo em DCTF, resultantes de descontos indevidos dos créditos da não-cumulatividade, em desacordo com os preceitos legais, na apuração dessas contribuições, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

No **Termo de Verificação Fiscal – TVF**, em resumo, assim foi narrado o apurado:

VI. DA CONSULTA FORMULADA PELA RAIZEN:

A contribuinte formulou consulta à Secretaria da Receita Federal em que lhe foi garantido o direito ao creditamento dos fretes entre as bases primárias e secundárias da empresa, para fins de apuração do valor devido a título de PIS e COFINS não cumulativos, conforme ementa da decisão, datada de 05/12/2005, a seguir transcrita:

[...]

No entanto, essa solução de consulta foi revogada pela **Solução de Divergência nº 26**, de 30/05/2008, proferida pela Coordenação Geral de Tributação - COSIT da Receita Federal do Brasil, com a seguinte ementa:

[...]

Portanto, desde então, não se permite mais a contribuinte o creditamento de despesas com frete interno entre as bases primárias e secundárias da empresa, para fins de apuração do valor devido a título de PIS e COFINS não cumulativos.

Inconformada com tal decisão, a RAIZEN impetrou, em 15/04/2009, mandado de segurança perante a 18^a Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, conforme destacado a seguir.

VII. DO MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO PELA RAIZEN:

Com base nas informações constantes na certidão no **TRF2-CET-2017/00241**, datada de 20/03/2017, do Tribunal Federal Regional da 2^a Região e demais documentos constantes do processo administrativo fiscal no **16682-720.839/2017-22**, lavrado em desfavor da contribuinte, cujo objeto compreendeu a glosa de créditos de fretes de combustíveis entre as bases de distribuição primárias e secundárias da empresa no período de junho/2012 a dezembro/2012, constatou-se o seguinte:

Shell do Brasil Ltda (**SHELL**), antiga denominação de Raizen Combustíveis S/A, impetrou, em 15/04/2009, com pedido de liminar, o **Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0**, perante a 18^a Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, objetivando o reconhecimento judicial do direito à escrituração e manutenção de créditos de PIS/Pasep e COFINS referentes aos custos oriundos do transporte de combustível entre suas bases de distribuição primárias e secundárias.

[...]

Do exposto, pode-se constatar que, no momento, não há nenhum óbice que impeça a glosa dos créditos de PIS/Pasep e COFINS referentes aos custos oriundos do transporte de combustível entre as bases de distribuição primárias e secundárias da empresa.

Intimada, por meio do **Termo de Ciência e Intimação Fiscal nº 01** (fls. 133 a 135), a se pronunciar a respeito deste entendimento, a contribuinte confirmou não

existir decisão judicial vigente que lhe favoreça em relação ao objeto do mandado de segurança em apreço (fls. 137 e 138).

Convém registrar que a **Raizen**, em sua resposta, tentou, equivocadamente, limitar o objeto do **Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0**, que versa sobre o aproveitamento dos custos de transporte (fretes) de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias, à hipótese aludida no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, conforme se constata em sua resposta ao item 03 do TCIF nº 01, a seguir reproduzida, querendo fazer crer que o mesmo não abrangia créditos relativos a insumos utilizados no processo produtivo:

[...]

Tal fato, porém, não encontra respaldo no **Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0**, impetrado pela **Raizen** (antiga **Shell**), conforme se constata em sua inicial, que se encontra anexada a este processo administrativo, parcialmente reproduzida a seguir, e que trata, sim, também, de créditos de insumos no processo produtivo:

[...]

VIII. DA RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS:

A busca de amparo jurídico por meio da via judicial é uma opção adotada pela contribuinte no seu livre exercício de escolha, mas conforme expresso em diversos atos legais, tais como no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.737/1979, no artigo 26 da Portaria MF nº 341/2011, de 12/07/2011, no artigo 87 do Decreto nº 7.574/2011, de 29/09/2011, bem como no Parecer Normativo Cosit nº 7/2014, a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

[...]

IX. DO LANÇAMENTO FISCAL:

[...]

Do Creditamento Indevido dos Fretes Internos entre Bases Primárias e Secundárias:

[...]

Desta forma, não havendo previsão legal específica, e, também, não havendo nenhuma autorização judicial em favor da empresa, não é permitida a dedução do crédito das despesas com frete interno de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa.

Portanto, com base em tudo o que se expôs no presente Termo de Verificação Fiscal e diante das deduções indevidas na apuração do PIS/Pasep e Cofins realizada pela contribuinte no período de janeiro a dezembro de 2014, procedeu-

se à glosa de ofício dos referidos valores e, uma vez recalculados os montantes a pagar dessas contribuições, ao lançamento dos créditos tributários correspondentes.

O Anexo 1 deste Termo de Verificação Fiscal, intitulado “Demonstrativo de Apuração das Glosas decorrentes do Transporte de Combustíveis entre as Bases Primárias e Secundárias da Raizen”, exibe a totalização geral dos créditos, considerados indevidos por se tratar de fretes de transferência de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa, incidindo as alíquotas de PIS/Pasep (1,65 %) e COFINS (7,6 %) sobre o somatório dos valores lançados nas contas contábeis utilizadas especificamente para registrar tais despesas, já anteriormente relacionadas, conforme planilha apresentada pela contribuinte em resposta ao item 04 do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

[...]

XI. DA MULTA DE OFÍCIO:

Tendo em vista que, no momento, não há nenhum óbice que suspenda a exigência do crédito tributário, sobre os valores apurados aplicou-se a multa de ofício, na alíquota de 75 % (setenta e cinco por cento), conforme previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, não sendo cabível, neste caso, a excepcionalidade prevista no artigo 63 do mesmo diploma legal, in verbis:

[...]

Cientificada do lançamento em 26/11/2018 (fl. 392), a interessada apresentou **impugnação** em 20/12/2018 (fl. 403), na qual, em resumo, assim se manifestou (fls. 405/483):

VIII – SÍNTESE CONCLUSIVA

Ao longo desta defesa, a IMPUGNANTE pôde demonstrar, por vários meios, os motivos pelos quais deve ser anulado ou cancelado o Auto de Infração.

Assim, em síntese do quanto desenvolvido e concluído, com base nos dispositivos constitucionais e legais da legislação pátria, com supedâneo na jurisprudência atual do CARF, da CSRF e do Superior Tribunal de Justiça, conclui-se que:

a.1) Preliminarmente, deve ser anulado o Auto de Infração em epígrafe por conter fundamentação insatisfatória no Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista a rasa análise e cotejo entre as peculiaridades das atividades de distribuição de combustíveis realizadas pela IMPUGNANTE, com a legislação tributária de regência e a jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria, o que faz com que tenha sido preterido o direito de defesa da IMPUGNANTE conforme o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972 (**SEÇÃO V.I DA IMPUGNAÇÃO**);

a.2) Tendo em vista a preliminar de nulidade apontada no pontos a.1 acima, deve ser mantida a suspensão da exigibilidade dos supostos créditos tributários no presente processo administrativo até o fim do contencioso administrativo.

tributário, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (**SEÇÃO IV.1 DA IMPUGNAÇÃO**);

b.1) Caso não se entenda pela nulidade do lançamento, requer o integral recebimento da presente Impugnação e o debate do mérito das glosas efetuadas, tendo em vista a consignação do direito de defesa pela D. Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, o qual não é passível de reforma a não ser pela nulidade do lançamento e nova lavratura (**SEÇÃO III DA IMPUGNAÇÃO**);

b.2) Caso se entenda pela concomitância entre o mérito debatido no presente Auto de Infração com a discussão travada no Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, o que realmente não se espera, de igual modo deve ser integralmente recebida a presente defesa para fins da suspensão da exigibilidade da totalidade do crédito tributário lançado, com base no artigo 151, inciso III, do CTN, tendo em vista as preliminares prejudiciais de mérito levantadas na presente defesa abarcarem a discussão integral do crédito tributário em cobrança em maior abrangência do que a discussão judicial, conforme entendimento consolidado no Parecer Normativo COSIT nº 07/2014 (de aplicação obrigatória pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal por força do artigo 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011), sendo inaplicável à hipótese o parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 (**SEÇÃO IV DA IMPUGNAÇÃO**);

c.1) No mérito, foi demonstrado o conceito de insumo adotado na jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça em sede do Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170/PR, da CSRF e das Turmas Ordinárias do CARF como todo aquela despesa essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte (**SEÇÃO VI.2.1 DA IMPUGNAÇÃO**);

c.2) Restou evidenciada a possibilidade da tomada de crédito a título de insumos por distribuidoras de combustíveis com, pela interpretação conforme do artigo 195, § 12, da Constituição Federal, com os incisos II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, de modo que o conceito restritivo das possibilidades creditórias infringe a não-cumulatividade e faz com que o PIS e a COFINS incidam em cascata e onerem demasiadamente o produto comercializado, devendo ser seguido o critério da essencialidade para possibilitar a tomada de crédito a título de insumo por distribuidora de combustível, com base em recente manifestação do CARF (**SEÇÃO VI.2.2 DA IMPUGNAÇÃO**);

c.3) Foi demonstrado que (i) os fretes de transferência entre bases primárias e secundárias são despesas imprescindíveis para que a IMPUGNANTE possa exercer suas atividades, (ii) os fretes não podem ser considerados fretes comuns, eis que envolvem diversas especificações e regras especiais conforme regulação da ANTT, de observância obrigatória para o exercício das atividades conforme determinação da ANP, (iii) tais transferências entre bases primárias e secundárias são essenciais para o cumprimento do fluxo e da logística envolvendo o plano de abastecimento definido perante a ANP previamente à concessão da autorização para realização das atividades de distribuição de combustíveis, com base no Plano

Energético Nacional, evitando assim o desabastecimento energético em regiões atendidas pelas bases secundárias da IMPUGNANTE (**SEÇÃO VI.2.3 DA IMPUGNAÇÃO**);

c.4) Restou evidenciado que os tipos de fretes transferindo os diferentes tipos de combustíveis (acabados, inacabados ou insumos) se enquadram na jurisprudência da CSRF e das Turmas Ordinárias do CARF que permite a tomada de crédito (**SEÇÃO VI.2.4 DA IMPUGNAÇÃO**);

c.5) Foi demonstrada a necessidade de cancelamento das glosas aplicadas pelo enquadramento ao conceito de insumo amplamente discorrido nas Seções anteriores, sendo irrelevante que os fretes estejam vinculados ao transporte de produtos (combustíveis) sujeitos à tributação monofásica do PIS e da COFINS, com base na jurisprudência da CSRF, das Turmas Ordinárias do CARF e do STJ, tendo em vista que, inclusive, a tributação das contribuições sociais sobre essas fretes incidem na forma plurifásica (**SEÇÃO VI.3 DA IMPUGNAÇÃO**); e

d) Subsidiariamente, caso seja entendido pela prejudicialidade de mérito entre o presente Auto de Infração e o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, seja substituída a multa de ofício aplicada com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, pela multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que à época do período autuado (junho a dezembro de 2012) [sic], a IMPUGNANTE esteve acobertada por sentença judicial vigente proferida pelo MM. Juízo da 18^a Vara da Subseção Judiciária do Rio de Janeiro naquele processo, que permitia a tomada de crédito de PIS e COFINS sobre fretes de transferência de combustíveis entre as bases primárias e secundárias (**SEÇÃO VII DA IMPUGNAÇÃO**).

IX – DA DILIGÊNCIA FISCAL

Não obstante todas as provas já colacionadas aos autos, as quais, de acordo com o entendimento da IMPUGNANTE, são suficientes para a demonstração da necessidade de cancelamento das glosas de crédito efetuadas no Auto de Infração, em defesa do princípio da busca pela verdade material, requer-se a conversão do processo em diligência para o fim de que reste inconteste a caracterização dos fretes de transferência de combustíveis como insumos:

Quesitos:

- a) É correto afirmar que os fretes de transferência de combustíveis entre as bases de armazenamento são essenciais para a obtenção da receita da IMPUGNANTE?
- b) Caso afirmativa a resposta anterior (a), e adotando como passíveis de créditos de PIS e COFINS o resultado daquele quesito, quais seriam os valores das despesas com fretes cujos créditos foram glosados em relação ao período sob análise?

Para tanto, a IMPUGNANTE indica como seu Perito o Sr. **ANDRÉ BOLLA**, brasileiro, contabilista, inscrito no CPF/MF nº 131.034.848-01 e RG nº 18681689II/RGDSP,

com endereço profissional na Rua Cezira Giovanoni Moretti, nº 900, Fazenda Santa Rosa, Piracicaba/SP, CEP: 13414- 155, e telefone (19) 3423-8831.

X – DOS PEDIDOS

Ante o exposto, a IMPUGNANTE requer às D. Autoridades Julgadoras seja dado provimento à Impugnação, preliminarmente, para reconhecer a nulidade integral do Auto de Infração, por conter fundamentação insatisfatória no Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista a rasa análise e cotejo entre as peculiaridades das atividades de distribuição de combustíveis realizadas pela IMPUGNANTE, com a legislação tributária de regência e a jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria, o que faz com que tenha sido preterido o direito de defesa da IMPUGNANTE conforme o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972.

Caso não se entenda pelas nulidades do lançamento indicadas acima, requer o integral recebimento da presente Impugnação e o debate do mérito das glosas efetuadas, tendo em vista a consignação do direito de defesa pela D. Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, o qual não é passível de reforma a não ser pela nulidade do lançamento e nova lavratura.

Na hipótese de essa i. “DRJ” entender pela concomitância entre o mérito do presente Auto de Infração e o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, a prejudicar a análise de mérito das glosas perpetradas na esfera administrativa, o que realmente não se espera, em qualquer hipótese a defesa deve ser integralmente recebida para fins da suspensão da exigibilidade da integralidade crédito tributário com fundamento no artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, tendo em vista o objeto da presente Impugnação ser mais abrangente do que a discussão judicial travada naquele processo, pois arguidas matérias preliminares prejudiciais de mérito que contestam a validade da integralidade do crédito tributário cobrado no Auto de Infração, sendo, portanto, inaplicável o artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, e incidindo à hipótese o **Parecer Normativo COSIT nº 07/2014**, entendimento fiscal de observância obrigatória pelos D. Autoridades Julgadoras dessa i. “DRJ” por força do artigo 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011.

Subsidiariamente, ainda que se entenda pela concomitância do Auto de Infração com o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0, o mérito da Impugnação deve ser recebido em relação às glosas efetuadas que não se enquadrem à fundamentação do Auto de Infração – quais sejam, fretes que não sejam entre bases primárias e secundárias –, tendo em vista que o Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008588-0 refere-se unicamente aos fretes entre bases primárias e secundárias. Nesse sentido, aplica-se toda a argumentação discorrida pela IMPUGNANTE na presente defesa para cancelamento das glosas sobre fretes de transferência entre outras bases que não primárias e secundárias.

No mérito, seja com o recebimento integral ou parcial da presente Impugnação para debate do mérito, a IMPUGNANTE requer o cancelamento integral das glosas creditórias perpetradas sobre os fretes de transferência de combustíveis, devendo

ser cancelado o Auto de Infração, tendo em vista que tais despesas se enquadram no conceito de insumo, com base na doutrina, no entendimento consolidado do CSRF e do CARF amplamente demonstrado, bem como na jurisprudência judicial sedimentada no STJ (Recurso Especial Repetitivo).

Na hipótese destas D. Autoridades Julgadoras entenderem pela realização de diligência fiscal para resposta dos quesitos apresentados, poderá ser verificado que estes demonstrarão o descabimento das glosas perpetradas pela D. Autoridade Fiscal, **especialmente com relação à parcela das glosas efetuadas sobre fretes que não são relacionados entre bases primárias e secundárias**, sendo reconhecido, por via de consequência, o cancelamento dessas glosas por inadequação à fundamentação do Termo de Verificação Fiscal, e a necessidade do cancelamento do Auto de Infração.

A impugnação foi decidida pela DRJ. Segue a **ementa**:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

AÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA CONCOMITANTE. EFEITOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário implica renúncia ou desistência à via administrativa quanto ao mesmo objeto.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PROCEDIMENTO PRESCINDÍVEL NO CASO CONCRETO. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia quando este se mostrar prescindível para a solução do litígio.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DISCUSSÃO JUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Na constituição de crédito tributário objeto de discussão judicial deve ser aplicada a multa de ofício se na época do lançamento o sujeito passivo não estava ao abrigo de medida judicial suspensiva da exigência do crédito tributário.

A interessada foi cientificada da decisão em 25/04/2019 e, em 15/05/2019, apresentou **recurso voluntário**. De início, apresenta seu relato dos fatos, reafirmando o apresentado na impugnação. Indica a possibilidade de prosseguir no processo administrativo com efeitos suspensivos. Desenvolve os argumentos a partir dos seguintes tópicos, reforçando a impugnação:

- DA IMPOSSIBILIDADE DE ENCERRAR A DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA DE FORMA PRECOCE, AINDA QUE SE ENTENDA PELA CONCOMITÂNCIA DA MATÉRIA DE MÉRITO – PARECER NORMATIVO COSIT Nº 07/2014;
- PRELIMINARES – PREJUDICIAIS DE MÉRITO -DAS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO – NECESSIDADE DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO DA DRJ / – NULIDADE – DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE PARA GLOSA DOS CRÉDITOS.
- MÉRITO: DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE-FIM DA RECORRENTE: DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE COMBUSTÍVEIS;
- MÉRITO: RAZÕES PARA O DESPROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL / CONCEITO DE INSUMO PARA CRÉDITOS DE PIS E COFINS - CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA PARA A ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE (RESP 1.221.170/PR, DJE 24.04.2018, E JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO CARF E DA CSRF)
- POSSIBILIDADE DA TOMADA DE CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS POR DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS – CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE ALIADO COM A INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E CONFORME DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – INDICAÇÃO EXEMPLIFICATIVA DAS ATIVIDADES-FIM NO INCISO II DOS ARTIGOS 3^{OS} DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03 JURISPRUDÊNCIA DO STJ EM SEDE DE REPETITIVO E POSICIONAMENTO DO CARF;
- DESPESAS COM FRETES ENTRE BASES DE ARMAZENAMENTO DE DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS SÃO RELACIONADAS A EXIGÊNCIAS CONTIDAS EM NORMAS DA AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO (“ANP”) PARA ATENDIMENTO À POLÍTICA ENERGÉTICA NACIONAL / ENQUADRAMENTO COMO INSUMOS - JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF E DA CSRF;
- OS TIPOS DE COMBUSTÍVEIS TRANSPORTADOS E SUAS DESTINAÇÕES ENQUADRAMENTO NA JURISPRUDÊNCIA DA CSRF E DO CARF SOBRE FRETES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE;
- DO CANCELAMENTO DAS GLOSAS - O CRÉDITO DECORRENTE DOS FRETES ENTRE BASES PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS ADEQUAÇÃO AO CONCEITO DE “INSUMO” IRRELEVÂNCIA DOS COMBUSTÍVEIS ESTAREM SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA – JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF, DA CSRF E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA;
- VII – SUBSIDIARIAMENTE DA SUBSTITUIÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PELA MULTA DE MORA: A RECORRENTE ESTEVE AUTORIZADA À TOMADA DE CRÉDITO EM TELA POR DECISÃO JUDICIAL VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO.

Sobre este último argumento, cabe acrescentar, do recurso, a fundamentação:

Como se verifica do caput e do § 1º do aludido dispositivo, ele só é aplicável quando (i) o lançamento for realizado para prevenir decadência, e (ii) ocorrer a suspensão da exigibilidade do débito antes do início de qualquer procedimento de ofício. No presente caso, o Auto de Infração não foi lavrado para prevenir decadência, pois já não havia decisão judicial favorável vigente à RECORRENTE quando foi constituído

(...)

Como se verifica, após a anulação da r. sentença de primeiro grau pelo TRF da 2^a Região, em 08/01/2013 foi proferida nova r. sentença pelo MM. Juízo da 18^a Vara Federal da Subseção Judiciária do Rio de Janeiro, complementada em 23/03/2013 e em 26/03/2013, para conceder a segurança e declarar o direito da RECORRENTE à tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas com transporte de combustíveis entre as bases primárias e secundárias, dentro do período de prescrição quinquenal contado desde o ajuizamento da ação.

(...)

Assim, como a r. sentença concessiva da segurança foi proferida em 26/03/2013 pelo Juízo de primeiro grau, produzindo efeitos contados do prazo quinquenal a partir do ajuizamento, conclui-se que a sentença vigorou entre 15/04/2004 e 19/10/2015.

Após, é apresentada a síntese conclusiva e o pedido de diligência, em caso de se entender insuficiente as provas já apresentadas.

Sobreveio despacho anexado aos autos do setor competente pelo acompanhamento do mandado de segurança, anexado a partir da fl. 2625. A Delegacia dos Maiores Contribuintes (Demac/RJO) da SRRF07 informa (destaca-se alguns trechos):

10. Remetidos aos autos do processo ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), mediante decisão monocrática, a Ministra Relatora, depois de conhecer parcialmente do recurso especial (REsp n° 1.745.345—RJ), negou provimento à parte conhecida, decisão em face da qual a autora opôs embargos de declaração, que foram rejeitados (fls.561/571 e fls.612/616).

11. A decisão monocrática, em sede de Recurso Especial, foi objeto de Agravo Interno, que se encontrava pendente de julgamento. Neste ínterim, a impetrante protocolizou pedido de desistência do aludido Mandado de Segurança, sendo o mesmo homologado, nos termos da decisão de fls.617.

12. Como efeito, a ação transitou em julgado em 23/06/2021 (fls.618/633).

(...)

17. Diante do que foi exposto, em especial do trânsito em julgado do Mandado de Segurança n° 2009.51.01.008858-0 (0008588-12.2009.4.02.5101) em 23/06/2021, com decisão totalmente favorável à União, no sentido de não se autorizar o creditamento do PIS e da COFINS sobre as despesas de frete entre as bases primárias e secundárias do contribuinte, e tendo sido atualizado o sistema OPJUD (pendente atualização no SAAJ):

(...)

c) será trasladada cópia deste despacho para os PAF 16682.721043/2018-78, 16682.721219/2012-04, 16682.720069/2013-94, 16682.720415/2018-49, 16682.720003/2018-17, a fim de cientificar o órgão julgador que os créditos tributários constituídos em razão do creditamento indevido do PIS e da COFINS

sobre as despesas de frete entre as bases primárias e secundárias do contribuinte estão exigíveis com base em decisão transitada em julgado favorável à União no Mandado de Segurança nº 2009.51.01.008858-0 (0008588-12.2009.4.02.5101) em 23/06/2021.

A recorrente apresentou petição em que contesta a informação, a saber (destaca-se alguns trechos):

4) Ocorre que aquele mandado de segurança perdeu seu objeto na medida em que, nos últimos anos, a jurisprudência administrativa², e, portanto, o posicionamento da RFB sobre o tema, se pacificou em sentido contrário à referida Solução de Divergência, aonde a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), última instância de julgamento administrativa, já possui, inclusive, precedente³ não só permitindo a tomada de créditos em questão, mas também afastando a própria Solução de Divergência n. 26 de 30/05/2008.

(...)

6) Importa destacar que a homologação da desistência da ação está fundada na pacífica jurisprudência do STF que já decidiu que a desistência da ação mandamental é direito potestativo do contribuinte, ainda que já tenha havido sentença anterior.

(...)

7) Ressalta-se que não há formação de coisa julgada material quando se dá a homologação da desistência da ação, como ocorreu no caso concreto, permitindo, inclusive, que a parte proponha nova ação judicial com o mesmo escopo, nos termos do art. 486 do CPC⁴. Com isso, importa dizer que não há nenhum impedimento ao órgão julgador – CARF – de apreciar o recurso voluntário da ora RECORRENTE, visto que, diferente do que alega o despacho de FLS. 2.562/2.567, não há trânsito em julgado favorável à União em ação judicial que discute o tema.

8) Uma vez que inexiste decisão judicial transitada em julgado em favor da União sobre o tema da possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS nas transferências entre bases primárias e secundárias da RECORRENTE, deve ser dado continuidade à presente demanda, como de direito, com apreciação do recurso interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

A empresa esclarece sobre sua atividade-fim:

A RECORRENTE é empresa distribuidora de combustíveis, tais quais o álcool carburante, o óleo diesel, a gasolina e demais derivados do petróleo.

O artigo 6º, inciso XX, da Lei nº 9.478/1997, define a atividade de distribuição de combustíveis como sendo a “comercialização por atacado com a rede varejista ou com grandes consumidores de combustíveis, lubrificantes, asfaltos e gás liquefeito envasado, exercida por empresas especializadas, na forma das leis e regulamentos aplicáveis”.

Segue-se na apreciação do recurso voluntário.

1 DO LITÍGIO

O recurso merece ser conhecido. Como assinalou a empresa, a ação judicial é anterior ao lançamento, de modo que o escopo do contencioso administrativo poderia ser mais amplo do que o do mandado de segurança, o que de fato ocorreu. Assim, a despeito da questão da concomitância com a medida judicial, há litígio, por exemplo, em questões que remetem a própria possibilidade de lançamento que devem ser apreciadas na forma do art. 151 do CTN.

Há três processos sendo julgados nessa sessão que tratam da situação envolvendo o MS 2009.51.01.008588-0, quais sejam 16682.720003/2018-17, 16682.720415/2018-49 e 16682.721043/2018-78.

Quando da verificação do mérito, volta-se a esse ponto.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

Como visto no relatório, a empresa argumenta pela nulidade do auto de infração. Considera rasa a análise realizada, uma vez que o “TVF” sequer adentra às peculiaridades do ramo de distribuição de combustíveis e as regulações da Agência Nacional de Petróleo – “ANP”. Segundo, não adentra nos tipos de frete, tratando dos fretes de transferência de combustíveis entre bases primárias e secundárias, porém não especificando fretes apenas entre bases primárias ou de secundárias para secundárias. Não trata dos tipos de fretes entre outras peculiaridades. Confronta a simples menção do objeto social como distribuição de combustíveis, sem verificar as atividades realizadas, misturas de produtos, tipos, necessidades de armazenamento etc.

A empresa aduz que, ao não especificar suficientemente a disposição legal infringida para glosar os créditos, há manifesta nulidade. A fundamentação precária impediria o exercício do pleno direito de defesa.

Pois bem, assim dispõe o processo administrativo fiscal em seu artigo 59 (Decreto nº 70.235/1972):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

(...)

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

No caso concreto, a fiscalização foi pontual. O contribuinte formulou consulta sobre a matéria objeto do processo, a ser vista mais detidamente em título a seguir, que, de início, lhe foi favorável. A consulta foi revogada por solução de divergência da Cosit/RFB. Inconformada, a empresa impetrou mandado de segurança. A fiscalização foi a partir desses fatos.

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

Todos os elementos acima foram descritos no termo de verificação fiscal. A fundamentação legal das contribuições constou da autuação. No termo de verificação fiscal é relatado:

Por fim, intimou-se a Raizen, ainda por meio do TCIF nº 01, a fornecer os seguintes documentos e esclarecimentos adicionais:

- Plano de Contas da empresa para o período sob fiscalização.
- Ratificar se para o período de janeiro/2013 a dezembro/2014 as contas contábeis abaixo discriminadas continuaram a registrar as despesas com transporte de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa. Caso negativo informar quais contas de fretes registram estas movimentações.

Conta	Descrição da Conta
7240201	Frete Transferência de Produto Acabado – Rodoviário
7240203	Frete Transferência de Produto Acabado – Dutoviário
7240204	Frete Transferência de Produto Acabado – Marítimo
7240207	Frete Transferência de Produto Acabado – Ferroviário

(...)

Ressalte-se que as descrições completas das contas contábeis foram obtidas da escrituração contábil da Raizen, relativa aos anos-calendário de 2013 e 2014,

corroborada pelo plano de contas da empresa deste período, apresentado em resposta ao item 01 do TIF nº 01.

Pela análise dos demonstrativos de cálculo de PIS/Pasep e Cofins apresentados, constatou-se que a Raizen, neste período, se creditou indevidamente dos fretes internos de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias, em total desacordo com a legislação vigente, e, ainda, sem qualquer respaldo judicial.

(...)

O Anexo 1 deste Termo de Verificação Fiscal, intitulado “Demonstrativo de Apuração das Glosas decorrentes do Transporte de Combustíveis entre as Bases Primárias e Secundárias da Raizen”, exibe a totalização geral dos créditos, considerados indevidos por se tratar de fretes de transferência de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa, incidindo as alíquotas de PIS/Pasep (1,65 %) e Cofins (7,6 %) sobre o somatório dos valores lançados nas contas contábeis utilizadas especificamente para registrar tais despesas, já anteriormente relacionadas, conforme planilha apresentada pela contribuinte em resposta ao item 04 do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Assim, o contribuinte demandou o judiciário e apresentou contas. Há compreensão da matéria. Como visto no art. 60 do PAF, supratranscrito, podem ser sanadas irregularidades como, por exemplo, a inclusão na glosa de operações ou notas de serviço que dela não deveriam fazer parte. O detalhamento na impugnação/recurso demonstra o pleno conhecimento dos fatos e o direito à defesa foi devidamente exercido.

Seja como for, tais elementos não seriam motivo para a nulidade da decisão da DRJ proferida. Por último, cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) referentes à nulidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

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

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

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

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

(...)

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

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

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

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

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contraditá-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

(...)

(Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1^a Turma da 2^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento do Carf).

Dessa forma, **não deve ser provida a alegação de nulidade.**

3 DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO / GLOSAS DE FRETES DE COMBUSTÍVEIS / OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL / INSUMOS / JURISPRUDÊNCIA

É necessário começar a análise pela demanda judicial. Veja-se a inicial da impetrante no MS 2009.51.01.008588-0:

- a) seja concedida medida liminar inaudita altera parte para determinar que a Autoridade Impetrada se abstenha de promover atos de cobrança em relação aos tributos quitados em razão da manutenção e aproveitamento de créditos escriturais do PIS e da COFINS pela Impetrante, em decorrência das despesas efetuadas com o transporte de combustíveis - frete - (gasolinas e suas correntes, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural, e querosene de aviação) entre suas bases primárias e secundárias; ou,
 - a.1.) ao menos, subsidiariamente, seja concedida medida liminar inaudita altera parte para determinar que a Autoridade Impetrada se abstenha de promover atos de cobrança em razão dos créditos das Contribuições já aproveitados pela Impetrante no período anterior a sua intimação da Solução de Divergência n.º 26, ocorrida em 13.10.2008;
- b) que, depois de prestadas as informações pela Autoridade Coatora e ouvido o Ministério Público Federal, seja proferida sentença confirmando-se a liminar nos termos em que acima pleiteado, para fins da concessão da ordem, declarando, ademais, a constitucionalidade, *incidenter tantum*, do § 15 do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e do § 23 do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, acrescidos, respectivamente, pelos artigos 8º e 9º da Medida Provisória n.º 451, de 15.12.2008. [Destques do original.]

Na decisão do TRF4, que veio a predominar (Apelação nº 2009.51.01.008588-0), constou da seguinte forma:

Trata-se de remessa necessária, que se considera interposta, e apelação da União, inconformada com a sentença proferida pelo Juízo Federal da 18^a Vara do Rio de Janeiro, Seção Judiciária do Rio de Janeiro, que declarou o direito da impetrante para aproveitar os créditos escriturais do PIS e da COFINS em decorrência das despesas efetuadas com o transporte de combustíveis (frete) entre suas bases primárias e secundárias, reconhecendo a prescrição quinquenal, nos termos do art. 1º do Decreto 20.910/32, contada a partir do ajuizamento da ação. Os créditos devem ser utilizados somente para fins de dedução de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Adite-se que a tese da manutenção das bases primárias e secundárias como imposição governamental não justifica classificar o frete nessas hipóteses como insumo, pois os estoques são trabalhados pela empresa, e derivam da sua necessidade que manter disponível o produto que comercializa.

Esta Corte Regional, em diversas oportunidades, manifestou-se acerca do tema, sendo certo que nos autos da AC nº 2011.51.02.001044-4, examinou a hipótese do transporte interno de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte, quando asseverou-se que não haveria de se cogitar da dedução das despesas

realizadas com essa finalidade, por não se tratarem de despesas diretamente vinculadas às operações de venda.

Sinalou-se no julgado que a transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa não caracterizaria uma operação de venda, e, por isso as despesas de frete desse transporte não estariam relacionadas direta e imediatamente com a venda de mercadorias. Confirase na ementa abaixo:

(...)

Como bem dito, as exclusões e isenções tributárias devem ter interpretação restritiva, conforme o artigo 111, incisos I e II, do Código Tributário Nacional. Nesse passo, a previsão legal de desconto de créditos relativos a fretes nas operações de vendas não abarca as despesas incorridas no transporte interno de mercadorias entre as ditas bases primária e secundária, porquanto não são despesas diretamente relacionadas em operações de venda, pois transferência interna entre tais estabelecimentos, que são da mesma empresa, não caracteriza uma operação de venda, e, por isso, as despesas de frete desse transporte não estão relacionadas direta e imediatamente com a venda de mercadorias.

Dentro dessa perspectiva, em que não se divisa qualquer desconformidade legal com o texto constitucional, e não se ajustando as despesas da impetrante com frete no conceito de insumo, e assim se aproveitar do regime de não cumulatividade, tal como previsto nas Leis nº^s 10.637/02 e 10.833/03, razão pela qual é de se prover a remessa necessária, que se considera interposta, e o apelo da União.

Nestes termos, DOU PROVIMENTO à remessa necessária e à apelação da UNIÃO para reformar a sentença de fls. 1.093/1.107, integrada pelas decisões de fls. 1.114 e 1.129/1.130.

Ou seja, não se tratava de fretes na venda. Tampouco eram fretes de compra de insumos.

Para apurar o objeto da ação judicial (e da auditoria fiscal), seguiu-se (TVF):

Em resposta datada de 03/11/2017, a Raizen apresentou as planilhas intituladas “Apurações_SBOP_2013”, “Apurações_SBOP_2014”, “Detalhamento_Créditos_2013” e “Detalhamento_Créditos_2014”, demonstrando para os anos-calendários de 2013 e 2014 a apuração de PIS/Pasep e Cofins.

Posteriormente, intimada, por meio do Termo de Ciência e Intimação Fiscal no 01, datado de 22/11/2017, a ratificar se para o período de janeiro/2013 a dezembro/2014 as contas contábeis abaixo discriminadas continuaram a registrar as despesas com transporte de combustíveis entre as bases primárias e secundárias da empresa, a contribuinte confirmou este fato.

Conta	Descrição da Conta
7240201	Frete Transferência de Produto Acabado – Rodoviário
7240203	Frete Transferência de Produto Acabado – Dutoviário
7240204	Frete Transferência de Produto Acabado – Marítimo
7240207	Frete Transferência de Produto Acabado – Ferroviário

Ressalte-se que as descrições completas das contas contábeis foram obtidas da escrituração contábil da Raizen, relativa aos anos-calendário de 2013 e 2014, corroborada pelo plano de contas da empresa neste período, apresentado em resposta ao item 01 do TIF no 01.

Pela análise dos demonstrativos de cálculo de PIS/Pasep e Cofins apresentados, constatou-se que a Raizen, neste período, se creditou indevidamente dos fretes internos de combustíveis entre suas bases primárias e secundárias, em total desacordo com a legislação vigente, e, ainda, sem qualquer respaldo judicial.

No Anexo do TVF consta a planilha com a glosa, registrando as contas acima indicadas (extrato da 1ª. Página):

Anexo 1 Termo de Verificação Fiscal - Raizen Combustíveis S/A - MPF 07.1.85.00-2017-00250-2

RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA ESPECIAL DE MAIORES CONTRIBUINTEIS NO RIO DE JANEIRO - DEMAC / RJO
CONTRIBUINTE: RAIZEN COMBUSTIVEIS S/A
CNPJ: 33.453.598/0001-23
MPF: 07.1.85.00-2017-000250-2

ANEXO 1 - TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL
Demonstrativo de Apuração das Glosas decorrentes do Transporte de Combustíveis entre as Bases Primárias e Secundárias da Raizen

Conta	Descrição da Conta	mai/13	jun/13	jul/13	ago/13
7240201	Frete Transferência de Produto Acabado - Rodoviário	11.399.021,56	12.220.024,65	14.343.376,86	15.532.559,04
7240203	Frete Transferência de Produto Acabado - Dutoviário	-	-	-	-
7240204	Frete Transferência de Produto Acabado - Marítimo	108.720,15	1.058.373,69	1.435.664,71	3.319.614,22
7240207	Frete Transferência de Produto Acabado - Ferroviário	6.019.044,48	6.667.616,42	6.928.359,08	8.419.648,68
	Total Frete de Transferência	17.526.786,19	19.946.014,76	22.707.400,65	27.271.821,94
GLOSA	Crédito Indevido de PIS (Alíquota de 1,65 %)	289.191,97	329.109,24	374.672,11	449.985,06
GLOSA	Crédito Indevido de COFINS (Alíquota de 7,6 %)	1.332.035,75	1.515.897,12	1.725.762,45	2.072.658,47
GLOSA	Total de Crédito Indevido de PIS e COFINS	1.621.227,72	1.845.006,36	2.100.434,56	2.522.643,53

Dessa forma, a ação judicial abordou os fretes das transferências internas. E foi o que restou glosado.

A empresa detalha uma série de aspectos, por tipo de combustível, por tipo de transferência (algumas seriam de bases primárias para bases primárias), mas não demonstra ou cita exemplos de fretes que tenham feito parte das glosas e que não estejam contemplados na demanda judicial. Veja-se que a própria inicial da empresa no MS deu caráter bastante geral, e assim a decisão judicial. Não há um exemplo de nota fiscal glosada de forma indevida.

Portanto, a **possibilidade de creditamento de despesas com frete interno de combustíveis, entre as bases primárias e secundárias da empresa, ou seja, excluídos os de venda, encontrava-se *sub judice*.**

Pois bem, **ocorre que a opção pela via judicial impede o prosseguimento da discussão em duplicidade no âmbito administrativo.** A impetração de ação judicial é faculdade da empresa e um direito constitucional. Não há, no sistema brasileiro, como em outros países, obrigatoriedade de prévia discussão administrativa para ingresso na via judicial.

Veja-se os seguintes dispositivos:

Decreto-lei nº 1.737, de 1979

Art. 1º Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:

(...)

II - em garantia de execução fiscal proposta pela Fazenda Nacional;

III - em garantia de crédito da Fazenda Nacional, vinculado à propositura de ação anulatória ou declaratória de nulidade do débito;

(...)

§ 1º O depósito a que se refere o inciso III, do artigo 1º, suspende a exigibilidade do crédito da Fazenda Nacional e elide a respectiva inscrição de Dívida Ativa.

§ 2º A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. (grifou-se)

Lei nº 6.830, de 1980

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. (grifou-se)

Depreende-se que a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública (o que inclui mandado de segurança, ação de repetição de indébito, ação declaratória ou ação anulatória), em qualquer momento, com o mesmo objeto que está sendo discutido na esfera administrativa, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Como leciona Paulsen¹:

O ajuizamento de ação judicial, porém, “importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”, conforme dispõe expressamente o parágrafo único do art. 38 da Lei de Execução Fiscal (Lei 6830/80). Isso porque o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito e julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. Entretanto, o efeito de renúncia pressupõe identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial. Caso a ação anulatória fira, e.g., a questão da constitucionalidade da norma tributária impositiva e o recurso administrativo se restrinja a discussões quanto à apuração

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 6ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 412.

do valor devido, em razão de questões de fato, não haverá a identidade que tornaria sem sentido a concomitância das duas esferas. (grifos do original).

Então, de acordo com o princípio constitucional da unicidade de jurisdição, que se encontra consagrado no art. 5º, XXXV (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”), da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, a decisão judicial **deve prevalecer** sobre a decisão administrativa. Desse modo, a ação judicial tratando de determinada matéria anula a competência administrativa para decidir de modo diverso.

Na mesma linha, o Parecer Normativo COSIT nº 7, de 22 de agosto de 2014, esclareceu que a propositura de ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer modalidade processual, antes ou depois da autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência do recurso interposto. Veja-se ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.

(gn).

Como se vê, o referido Parecer ressalta ainda que, a renúncia às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal aos seus procedimentos, a despeito do ingresso do sujeito passivo em juízo e, proferirá, assim, decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, e deixará de apreciar suas razões e de conhecer de eventual petição por ele apresentada.

Na mesma linha interpretativa, inclusive quanto aos efeitos da Constituição Federal, reza a Súmula nº 1 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Com relação á informação posterior da equipe da RFB responsável pelo acompanhamento da ação judicial e a petição apresentada pelo contribuinte, **quanto ao trânsito em julgado e desistência da ação**, é de se concluir que não há efeitos para esse julgamento administrativo. Conforme transcrito acima, a desistência da discussão administrativa é definitiva com a opção pela via judicial. Repise-se, por oportuno, o trecho supratranscrito do PN COSIT nº 7/2014:

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insusceptível de retratação.

O mérito já foi decidido nos autos pelo não conhecimento em função da matéria ter sido submetida ao Judiciário. Decisão que deve ser mantida.

Não cabe ao Carf dar cumprimento à medida judicial. Tampouco caberia revisar de ofício o lançamento. Assim, não há efeitos aqui a apreciar sobre a decisão posterior do STJ sobre o conceito de insumos no âmbito das contribuições, no REsp 1.221.170. Aliás, a decisão ofereceu o conceito a aplicar, mas, especificamente, não resolveu a questão envolvendo os fretes, que continuou a ser objeto de debates. De toda a forma, quando da fiscalização, não havia sido proferida a decisão.

Por fim, o **Carf já apreciou a situação em processo de período logo anterior da mesma empresa**, e a ementa da decisão tinha a seguinte redação

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2012 a 31/12/2012

AÇÃO JUDICIAL. MATÉRIA CONCOMITANTE. EFEITOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário implica renúncia ou desistência à via administrativa quanto ao mesmo objeto.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

(...)

(Acórdão: 3301-005.843; processo 16682.720839/2017-22; sessão: 26/03/2019; 1^a Turma da 3^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento do Carf).

Desse modo, o mérito das glosas foi submetido ao poder judiciário, o que implicou na desistência do litígio administrativo, o que não é reversível.

4 O NÃO LANÇAMENTO DO PIS E COFINS EM DCTF E A MULTA DE OFÍCIO

Na insurgência, é contestado o acórdão da DRJ por ter utilizado o art. 63 da Lei 9.430/1996. Aduz:

Inicialmente, cumpre destacar que o v. arresto recorrido negou tal pedido subsidiário por disposição contida no artigo 63 da Lei Federal nº 9.430/1996, veja-se:

(...)

Como se verifica do caput e do § 1º do aludido dispositivo, ele só é aplicável quando (i) o lançamento for realizado para prevenir decadência, e (ii) ocorrer a suspensão da exigibilidade do débito antes do início de qualquer procedimento de ofício.

De fato, não foi esse o caso. Porém, tampouco a DRJ assim o afirmou. Na decisão, foi apontada a situação prevista no art. 63, acima, para diferenciá-la do caso concreto:

Todavia, caso a decisão não esteja mais em vigor e o sujeito passivo ainda não tenha feito o recolhimento do tributo de forma espontânea, o lançamento deve ser efetuado com a exigência da multa de ofício.

O débito informado em DCTF é confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para sua execução, nos termos do Decreto 2.124/1984. A constituição de ofício é dispensada, não sendo o caso de lançamento com multa de ofício, questão já pacificada. A EFD-Contribuições não tem caráter de confissão, ainda mais se são informados e descontados créditos, sendo o saldo a pagar das contribuições zerado.

Veja-se agora o art. 63 da Lei 9.430/1996, com seus parágrafos:

Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

(gn).

A interpretação do dispositivo acima mostra que a exigibilidade ou não da multa de ofício deve ser aferida na data do lançamento. Assim, estando a medida judicial vigente à época da constituição do crédito tributário, ou seja, do lançamento, é vedada a imposição da penalidade pecuniária. Porém, a espontaneidade é garantida até 30 (trinta) dias da decisão que permitiu a cobrança, ou que revogou a segurança.

O contribuinte argumenta que:

Assim, como a r. sentença concessiva da segurança foi proferida em 26/03/2013 pelo Juízo de primeiro grau, produzindo efeitos contados do prazo quinquenal a partir do ajuizamento, conclui-se que a sentença vigorou entre 15/04/2004 e 19/10/2015.

(...)

Como se verifica, a multa de ofício é aplicada no caso de falta de pagamento ou de recolhimento de tributo. No presente caso, não houve falta de pagamento no período de apuração porque a RECORRENTE esteve albergada por decisão judicial que permitia o creditamento.

No caso, o TRF2 reformou a sentença para denegar a segurança em 10/2015. O lançamento foi cientificado em 05/2018.

Decisão anterior do Carf, já citada, em relação ao mesmo contribuinte e ação, também decidiu nessa direção:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2012 a 31/12/2012

(...)

DISCUSSÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. APlicabilidade.

Na constituição de crédito tributário objeto de discussão judicial, a exigibilidade ou não da multa de ofício deve ser aferida na data do lançamento de ofício, devendo ser aplicada essa penalidade se na época do lançamento o sujeito passivo não estava ao abrigo de medida judicial suspensiva da exigência do crédito tributário.

(Acórdão: 3301-005.843; processo 16682.720839/2017-22; sessão: 26/03/2019; 1^a Turma da 3^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento do Carf).

Portanto, é de se manter a multa de ofício.

5 PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Em função do acima, o lançamento foi pontual e deixou claro as contas objeto da autuação. A submissão da matéria à instância judicial se confirmou.

Nesse passo, importante dizer que o julgador não está obrigado a deferir diligências caso encontre nos autos elementos suficientes para o seu livre convencimento, pois assim preceitua o artigo 18 do Decreto n.^º 70.235/1972, vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Conforme se observa da letra da lei, é claro que as diligências ou perícias serão deferidas quando entender necessárias. Sobre o tema, vejamos a jurisprudência da Turma:

“PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA A SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO. NÃO CONFIGURADA PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, podendo indeferir perícias quando entendê-las prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.”

(Processo n.^º 13609.000067/2006-41, Acórdão n.^º 3201-011.811, sessão: 16/04/2024, 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária)

No caso, mostrou-se desnecessário o retorno dos autos.

6 CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR