



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 17095.721277/2021-01 |
| ACÓRDÃO | 3202-003.071 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 12 de novembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | FLEX DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO DA COFINS INCIDENTE SOBRE COMBUSTÍVEIS E BEBIDAS (RECOB).

A opção para a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativa pelo RECOB possui forma e prazo próprios, estabelecidos em lei, para a sua validação. Não formalizada a opção pelo regime especial, impõe-se a tributação das contribuições para os distribuidores de combustível pela aplicação da regra geral. Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, em face da legislação aplicável, cabível o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ARGUIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF Nº 02 não compete a este colegiado se manifestar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES. ALCOOL ANIDRO. IMPOSSIBILIDADE.

A Medida Provisória – MP - nº 613, de 7 de maio de 2013, cujo art. 4º alterou a redação do § 13 do art. 5 da Lei nº 9.718/98, veda a apuração de créditos das contribuições pelas empresas distribuidoras de álcool, permanecendo a possibilidade apenas para os respectivos produtores e importadores.

ICMS – ST. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALCOOL. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação é clara ao vedar a apuração de créditos das contribuições pelas empresas distribuidoras de álcool, não sendo permitida a apuração de crédito das contribuições sobre o álcool adquirido para revenda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de impossibilidade de reexame e de nulidade do auto de infração, para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto face a lavratura de Auto de Infração para cobrança De Pis/Cofins, referente ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2017, em desfavor da Recorrente FLEX DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de terem sido constatadas insuficiências de recolhimentos relativos à contribuição social para o financiamento da seguridade social – Cofins - e à contribuição para o programa de integração social e o programa de formação do patrimônio do servidor público - PIS/Pasep, ambas apuradas no regime não cumulativo, nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2017 (fls. 2 a 22, 121 a 125).

No Relatório Fiscal, parte integrante dos Autos de Infração, constam as seguintes informações (fls. 16 a 20):

- a) a despeito de a empresa não ter realizado a opção pelo Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas – Recob, aplicou as alíquotas ad rem sobre a quantidade, em metros cúbicos, de combustível vendida;
- b) não havia valores a recolher do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – relativos às operações próprias a serem excluídos das bases de cálculo das contribuições;
- c) as empresas não optantes pelo Recob devem apurar a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep aplicando as alíquotas, respectivamente, de 3,75% e 17,25%;
- d) a partir da Escrituração Contábil Digital – ECD – entregue pela empresa, obteve os valores dos dispêndios relativos à energia elétrica, depreciações e aluguéis, a fim de se efetuar o cálculo dos créditos das contribuições concernentes a tais itens;
- e) a empresa não informou débitos das contribuições nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF – entregues referentes aos períodos de apuração em análise;
- f) a empresa não informou débitos apurados das contribuições nas escriturações fiscais digitais da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita – CPRB - (EFD-Contribuições) entregues;
- g) os pagamentos efetuados pela empresa, a partir do período de apuração de julho de 2017, foram utilizados pela fiscalização para dedução dos valores apurados das contribuições, a exceção do relativo ao mês de agosto de 2017, utilizado no PER/DComp nº 17527.42594.300420.1.3.04-6313;
- h) os saldos credores existentes foram utilizados integralmente para dedução das contribuições apuradas referentes ao período de apuração de janeiro de 2017;
- i) foram glosados os créditos apurados pela empresa sobre os dispêndios referentes ao transporte de AEHC, com fundamento no inciso I, alínea “b”, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e consoante Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB - nº 327, de 21 de junho de 2017; e,
- j) o lançamento fiscal decorre da glosa dos créditos acima especificados e da apuração das contribuições sobre as vendas de AEHC utilizando-se as alíquotas ad valorem, visto que a empresa adotou as disposições do Recob indevidamente, pois não comprovou ser optante do referido regime especial.

Na impugnação apresentada pela empresa esta alega que (fls. 640 a 671):

- a) os autos de infração padecem de nulidade por impossibilidade de um novo exame de período já fiscalizado;
- b) antes da lavratura dos autos de infração em discussão, a empresa recebeu a notificação fiscal nº 100000047372706, “... com o objetivo de averiguar eventuais inconsistências nos valores declarados na DCTF”;
- c) o procedimento fiscal acima referido não foi concluído até a data de apresentação da impugnação nestes autos e não houve qualquer autorização para a sua realização, conforme dispõe o art. 951 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018;
- d) o resultado desse procedimento pode impactar nos valores em discussão nestes autos;

- e) é vedada uma nova fiscalização de período já examinado;
- f) a atividade fiscalizatória deve ser exercida com estrito cumprimento da lei;
- g) o termo de adesão ao Recob possui natureza meramente declaratória;
- h) a falta de protocolo de adesão ao Recob é mero descumprimento de obrigação acessória;
- i) efetuou os recolhimentos das contribuições nos períodos de apuração em discussão em conformidade com a legislação aplicável aos optantes do Recob;
- j) o lançamento efetuado, em virtude de descumprimento de mera obrigação acessória, viola os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;
- k) não houve cometimento de sonegação, fraude ou infração tributária que implicasse em prejuízos aos cofres públicos;
- l) o lançamento fiscal efetuado é completamente desarrazoado na medida que constituiu crédito tributário elevado pela simples inobservância de obrigação acessória;
- m) durante o curso do procedimento fiscal a empresa comprovou o atendimento aos demais requisitos exigidos pelo Recob;
- n) a administração tributária poderia ter adotado meio menos gravoso para sancionar o descumprimento da obrigação acessória;
- o) o ato que demonstra a efetiva intenção do contribuinte em optar pelo Recob é o pagamento do tributo;
- p) a título de exemplo, a opção de tributação do imposto de renda é efetuada por meio do primeiro pagamento realizado no exercício financeiro;
- q) houve erro na capitulação legal e na apuração das bases de cálculo das contribuições;
- r) a infração cometida pela impugnante foi a falta de formalização do termo de adesão ao Recob e não a ausência de recolhimento das contribuições;
- s) a multa de ofício lançada foi fundamentada na falta de pagamento das contribuições, o que não ocorreu;
- t) o erro na capitulação legal ensejou a ocorrência de vício na motivação do ato administrativo de lançamento tributário;
- u) não foi considerado o pagamento efetuado a título de Cofins relativo ao período de apuração de agosto de 2017;
- v) houve erro na aplicação do percentual de redução sobre o montante dos créditos das contribuições apurados;
- w) não foram consideradas as despesas de frete realizadas pela empresa para apuração dos créditos das contribuições, conforme permitido pela Solução de Consulta Cosit-RFB nº 119, de 19 de maio de 2015;
- x) houve erro no que se refere à exclusão do ICMS Substituição Tributária no período de apuração de dezembro de 2017;
- y) a restrição à apuração de créditos das contribuições, estabelecidas na legislação, impede a efetiva ocorrência da não cumulatividade, violando o ditame constitucional;
- z) na hipótese de ser mantida o seu não enquadramento no Recob, deve a empresa ser reconhecido o direito à apuração de créditos sobre o álcool adquirido para revenda; e, a.i) o ICMS incidente nas aquisições compõe a base de cálculo para apuração de créditos das contribuições.

Ao final, requer que:

- a) em preliminar, seja declarada a nulidade do auto de infração pela ocorrência de duplicidade de exame fiscal sem o respeito às exigências legais;
- b) quanto ao mérito, seja reconhecida a improcedência do auto de infração por violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao excesso, em virtude de ter ocorrido mero descumprimento de obrigação acessória; ou, c) subsidiariamente:
 - c.i) seja reconhecida a nulidade por erro na capitulação legal da infração ou na apuração das bases de cálculo das contribuições; ou,
 - c.ii) por violação ao princípio da isonomia, “... decorrente da incoerência do regime não-cumulativo do Pis/Cofins, diante do não cumprimento à sua função constitucional (evitar efeito cascata de tributação) pela vedação aos créditos de Pis/Cofins, causando expressivo aumento da carga tributária”.

Eis o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 9ª TURMA/DRJ09 votou para JULGAR IMPROCEDENTE a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

NULIDADE. PRESSUPOSTOS. Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Na hipótese de lançamento de ofício aplica-se, por decorrência direta de previsão legal, multa sobre o valor da diferença de contribuição apurada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

RECOB. REGIME ESPECIAL. ÁLCOOL COMBUSTÍVEL. OPÇÃO. Para que possa usufruir do regime especial de apuração e pagamento das contribuições, deve o interessado exercer a sua opção nos termos e condições estabelecidas pela legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. DISTRIBUIDORAS DE ÁLCOOL. VEDAÇÃO. É vedada a apuração de créditos das contribuições sobre o álcool adquirido para revenda por empresas distribuidoras.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL COMBUSTÍVEL PARA REVENDA. FRETES VINCULADOS. O frete pago na aquisição de álcool combustível para revenda compõe o custo deste, de maneira que a apuração de créditos das contribuições sobre os respectivos valores está vinculada ao tratamento dado ao item adquirido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

RECOB. REGIME ESPECIAL. ÁLCOOL COMBUSTÍVEL. OPÇÃO. Para que possa usufruir do regime especial de apuração e pagamento das contribuições, deve o interessado exercer a sua opção nos termos e condições estabelecidas pela legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. DISTRIBUIDORAS DE ÁLCOOL. VEDAÇÃO. É vedada a apuração de créditos das contribuições sobre o álcool adquirido para revenda por empresas distribuidoras.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL COMBUSTÍVEL PARA REVENDA. FRETES VINCULADOS. O frete pago na aquisição de álcool combustível para revenda compõe o custo deste, de maneira que a apuração de créditos das contribuições sobre os respectivos valores está vinculada ao tratamento dado ao item adquirido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I. TEMPESTIVIDADE

I. EXPOSIÇÃO SUMÁRIA DOS FUNDAMENTOS TRAZIDOS NO
RECURSO VOLUNTÁRIO

II. SÍNTESE FÁTICA

III. PRELIMINAR – IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO – FISCALIZAÇÃO EM ANDAMENTO Nº 100000047372706 – RESULTADO CAPAZ DE IMPACTAR O DÉBITO TRIBUTÁRIO ORA CONSTITUÍDO

IV. FUNDAMENTOS IV.1 VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE – ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO DESPROPORCIONAL AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – TERMO DE ADESÃO AO RECOB – ATO MERAMENTE DECLARATÓRIO

IV.2 NULIDADE DO LANÇAMENTO – INSUFICIÊNCIA DE
MOTIVAÇÃO NO LANÇAMENTO – ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL
E ERRO NA BASE DE CÁLCULO – ERROS DE DIREITO

IV.2.1 - Insuficiência de motivação no lançamento – Erro na
capitulação legal da infração

IV.2.2 - Erro por não considerar o pagamento realizado – Mês
08.2017 Cofins

IV.2.3 - Erro no percentual de redução aplicado sobre os créditos de
PIS/COFINS

IV.2.4 - Erro ao não considerar o crédito de PIS/COFINS sobre o frete
suportado pela vendedora

IV.2.5 - Erro ao excluir parcialmente da base de cálculo do

PIS/COFINS, o ICMS-ST

IV.5 - INCOERÊNCIA NA METODOLOGIA DE CÁLCULO UTILIZADA -
REGIME NÃO-CUMULATIVO DO PIS/COFINS – DESCUMPRIMENTO
À SUA FUNÇÃO AO VEDAR O DIREITO AOS CRÉDITOS

IV.5.1 - do direito ao crédito de PIS/COFINS sobre aquisição de
produtos para revenda

IV.5.2 - Do direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS da entrada

V. DOS PEDIDOS

Por fim, pede o que se segue:

(I) O recebimento do presente Recurso Voluntário, suspendendo-se o crédito tributário formalizado pelo Auto de Infração nº 17095-721.277/2021-01(Procedimento Fiscal nº 0110100.2020.00373), com base no art. 151, III, do CTN;

(II) No mérito, que seja:

(a) Reconhecida, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração impugnado, em decorrência do crédito tributário decorrer de fiscalização de período (2017) já fiscalizado anteriormente no Termo de Intimação nº 01101/2020/100000047372706), cujo contexto se confunde com o auto de infração ora impugnado, especialmente em razão do não enquadramento nas exceções previstas no artigo 951 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018;

(b) Desconstituído o presente auto de infração por violar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao excesso, haja vista o cumprimento dos requisitos autorizadores à fruição do Regime Especial de Apuração e Recolhimento de Pis/Cofins, sendo infundado o desenquadramento da Requerente ao referido regime pela mera ausência de formalização do termo de adesão, em especial haja vista o devido recolhimento dos referidos tributos conforme a legislação; além de estar disponível às Autoridades Fiscais meio menos severo capaz de atingir o mesmo objetivo(aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória), sendo, portanto, desproporcional o ato administrativo praticado à infração efetivamente cometida;

(c) Subsidiariamente, acaso não se entenda pelo direito à manutenção da Requerente ao RECOB, considerando-se o devido recolhimento realizado durante todo o período de 2017, requer-se a desconstituição do lançamento em decorrência:

i. Dos erros de direito caracterizados pelo (i) erro na capitulação da infração (insuficiência de motivação), por indicar dispositivo legal relativo à ausência de recolhimento de tributo, ao passo que a infração efetivamente cometida é o mero descumprimento de obrigação acessória; e pelo (ii) erro na apuração da base de cálculo do Pis/Cofins a recolher por: a. não alocar o pagamento da Cofins realizado no mês de agosto de 2017; b. aplicar percentual equivocado de redução dos créditos, diante do direito de aproveitá-los integralmente, além de ter sido contabilizado nas “vendas totais”, uma nota fiscal devolvida, e o cálculo ter sido realizado sobre o total da receita de 2017, impactando a taxa de juros aplicada; c. não ter excluído o ICMS-ST da base de cálculo do Pis/Cofins; e d. não computar os créditos de Pis/Cofins sobre o frete suportado pela vendedora, sobre a aquisição de produtos para revenda e sobre o ICMS incidente na entrada, que compõe o custo de aquisição de bens e serviços

ii. Da violação ao princípio constitucional tributário da isonomia, decorrente da incoerência do regime não cumulativo do Pis/Cofins, diante do não cumprimento à sua função constitucional (evitar efeito cascata de tributação) pela vedação aos créditos de Pis/Cofins, causando expressivo aumento da carga tributária.

(III) O posterior recebimento de emenda ao presente Recurso Voluntário, n° prazo remanescente previsto no art. 971, §6º, do RICMS/MT, com a produção de provas robustas admitidas no processo administrativo tributário, bem como n° Regulamento do ICMS/MT, para provar o alegado, sem prejuízo de outros que fizerem necessários ao deslinde da questão, sendo inclusive resguardado o direito à sustentação oral no julgamento colegiado deste recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I – Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

É consabido que as hipóteses de nulidade da autuação são aquelas previstas no art. 59 do Decreto n° 70.235, de 1972. De igual modo, as irregularidades não passíveis de causarem prejuízo ao direito do sujeito passivo poderão ser sanadas no curso do processo administrativo, observada a inteligência do art. 60 do Decreto n° 70.235, de 1972. Ambos os artigos supramencionados seguem abaixo reproduzidos:

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.

No caso em tela, verifica-se que:

(...)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.

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, mormente os da informalidade e da verdade material, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “*ab initio*” as peças que o compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa.

Qualquer outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, não acarretará nulidade absoluta. Se tiver relevância e provocar prejuízo, desde que não tenha sido causada pelo próprio sujeito passivo, há de ser sanada, reabrindo-se o prazo de impugnação, a teor do art. 60 supra.

Os elementos indispensáveis ao auto de infração estão listados no art. 10 do Decreto no 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). Assim, todos os requisitos essenciais ao lançamento estão presentes, pois o Auto de Infração e seus documentos integrantes, contêm a descrição dos fatos, enquadramento legal, demonstrativos de apuração dos valores, identificação do contribuinte, local da lavratura, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la. Ademais, verifica-se que o ato administrativo está devidamente motivado nos termos da legislação de regência.

Portanto, incabível a pretensão da Recorrente de nulidade do Auto de Infração.

I.1 - Da preliminar de impossibilidade de reexame de período já fiscalizado

A Recorrente sustenta que existe procedimento fiscal em curso instaurado através do Termo de Intimação Fiscal nº 01101/2020/100000047372706 com o objetivo de apurar o mesmo período e fato gerador objeto do presente processo administrativo. Alega que não existem justificativas embasadas na legislação para constituição de crédito tributário relativo ao mesmo período e defende que nos termos do art. 951 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 só é possível segundo exame (de período já fiscalizado) por meio de ordem escrita do Coordenador de Fiscalização, do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que não ocorreu no presente caso.

Todavia, este mesmo argumento já havia sido invocado durante o procedimento fiscal, senão vejamos:

Naquele momento, em sua resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, a empresa afirmou que o período em análise já foi objeto de fiscalização (TDPF nº 01.4.01.00-2017-00445-8), e alegou ser vedado, em regra, um segundo exame, a teor do disposto no art. 951 do Decreto nº 9.580/2018 (fls. 140 e 141, 144 a 146).

No Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 9 de novembro de 2020, foi esclarecido à empresa que os Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF – nº 01.4.01.00-2017-00445-8 e nº 01.1.01.00-2020-00378-8 se referem a fatos distintos, o primeiro relaciona-se à diligência para obter informações acerca da opção formal da empresa ao Recob e o segundo, do qual estes autos cuidam, trata-se de procedimento de fiscalização propriamente dito, com o intuito de verificar o correto cumprimento das obrigações tributárias pela empresa (fls. 144 a 146, 185 a 187).

(...)

Como se pode constatar, o motivo da lavratura do Termo de Intimação nº 01101/2020/100000047372706 decorreu muito provavelmente do fato de a empresa ter reduzido a zero todos os valores anteriormente informados, o que provavelmente a fez incidir em parâmetros de controle das retificações de DCTF entregues.

Em suma, houve três iniciativas do Fisco em relação à contribuinte, as quais não se confundem:

- a) a primeira, uma diligência fiscal realizada no final do ano de 2017 (TDPF – nº 01.4.01.00-2017-00445-8), cujo fim era obter informações acerca da opção formal da empresa pelo Recob (fls. 144 a 146);
- b) a segunda, o procedimento fiscal que resultou nos autos de infração em discussão nestes autos (TDPF nº 01.1.01.00-2020-00378-8), cujo Termo de Início, lavrado em 16 de setembro de 2020, foi cientificado à empresa em 18 de setembro seguinte (fls. 129); e,
- c) a terceira, um pedido de esclarecimentos a respeito de informações prestadas em DCTF retificadoras, de que trata o Termo de Intimação nº 01101/2020/100000047372706, lavrado em 17 de setembro de 2020, cujo recebimento ocorreu somente em 25 de janeiro de 2021 (fls. 630 e 631).

Assim, conforme muito bem esclarecido pela DRJ não se trata de duas fiscalizações do mesmo período, diversamente do que alega a Recorrente.

II – Do mérito

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal Pis/Cofins, a Recorrente foi intimada via postal em 18/09/2020, para apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, dentre outros documentos, o comprovante de opção pelo RECOB – Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS e da Cofins Incidentes sobre Combustíveis e Bebidas, de acordo com o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, tendo em vista a situação das EFD-contribuições apresentadas onde se apura as contribuições em tela pelo referido regime.

Em resposta protocolada em 03/11/2020, a Recorrente esclareceu que calculou as contribuições com base nas alíquotas fixas por metro cúbico vendido, mas não comprovou ter feito opção pelo RECOB. Desta feita, o Auto de Infração foi lavrado nos seguintes termos:

O sujeito passivo não fez a opção pelo Recob, apurando indevidamente as contribuições pela aplicação das alíquotas fixas (ad rem) sobre a quantidade em metros cúbicos vendida, ao passo que deve ser com base nas alíquotas percentuais (ad valorem) incidentes sobre o valor das vendas, excluído o ICMS Substituição Tributária.

Não há ICMS a recolher relativo a operações próprias a ser excluído da base de cálculo.

O Decreto nº 6.573/2008 e suas alterações aplicou o coeficiente de redução 1 (um) para as alíquotas ad rem até 19/07/2017, isto é, para as empresas optantes pelo Recob não eram devidas as contribuições entre 01/01/2017 e 19/07/2017.

No entanto, as alíquotas ad valorem permaneceram inalteradas tanto para PIS (3,75%) como para Cofins (17,25%), mesmo sendo facultada a alteração por decreto (§ 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998). Dessa maneira, as empresas não optantes pelo Recob, como é o caso presente, deviam calcular normalmente as contribuições devidas em todos os meses de 2017, pelas alíquotas ora mencionadas, sobre a base de cálculo das contribuições.

O sujeito passivo, mesmo não tendo optado pelo Recob, como exige o § 5º do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, calculou as contribuições por essa modalidade. Em face do comando legal mencionado, a Receita Federal disciplinou a forma de opção pelo Recob por meio da

IN-RF13 nº 876/2008, vigente até 14/10/2019. A partir de 15/10/2019 a opção passou a ser estabelecida pelo art. 30 da IN-RF13 nº 1.911/2019.

A Recorrente discorda do lançamento efetuado no Auto de Infração embasado na ausência de recolhimento dos tributos e defende, que de fato, o que ocorreu foi o descumprimento de obrigação acessória referente à falta de protocolo do Termo de Adesão previsto no Regime Especial de Apuração e Pagamento (Recob) de que trata o art. 5º, §4º da Lei 9.718/98, abaixo reproduzido:

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 23 de junho de 2008)

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008).

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

II – por comerciante varejista, em qualquer caso; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 5º A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretroatável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 6º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 4º e 5º deste artigo, **a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.** (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

§ 7º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1 de janeiro do ano-calendário subsequente. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...)

§ 12. No ano-calendário em que a pessoa jurídica iniciar atividades de produção, importação ou distribuição de álcool, a opção pelo regime especial poderá ser exercida em qualquer data, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês em que for exercida. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...)

A condição para usufruir da redução tributária de que trata o art. 5º, §4º da Lei 9.718/98 é a opção expressa ao respectivo regime. Trata-se de uma condição obrigatória e não de uma simples obrigação acessória como foi exposto pela Recorrente.

A opção para a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativa pelo RECOB possui forma e prazo próprios, estabelecidos em lei, para a sua validação. Não formalizada a opção pelo regime especial, impõe-se a tributação das contribuições para os distribuidores de combustível pela aplicação das alíquotas ad valorem previstas, desconsiderando a apuração pelo regime especial. Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, em face da legislação aplicável, cabível o lançamento de ofício com os acréscimos legais. Nesse sentido vide o Acórdão nº 3201-012.530 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, datado de 20 de agosto de 2025.

II.1 – Alegação de desconsideração do pagamento realizado – mês 08/2017 (Cofins)

A Recorrente afirma que há divergência entre as planilhas de pagamento apresentadas pela Autoridade fiscal no que tange aos pagamentos de Cofins realizados no mês 08/2017 (fls. 19 e 21 do auto de infração). Diante do suposto equívoco o valor de R\$ 668.628,45 deveria ser excluído do montante devido.

Todavia, conforme detalhado às fls. Fl. 766 do Acórdão Recorrido consta no TVF que tal pagamento não foi considerado pois objeto de pedido de compensação formulado pela empresa.

Portanto, sem razão a Recorrente.

II. 2 – Alegação de erro no percentual de redução aplicado sobre os créditos de Pis/Cofins

A Recorrente pugna pela desconstituição do lançamento e argumenta que os valores dispendidos nas contas de aluguel, energia elétrica e depreciação deveriam ser integralmente aproveitados sem a aplicação do percentual de redução (40%) sobre as bases de cálculo utilizadas pela fiscalização.

Conforme consta às fls. 801 – 802, no caso dos autos foi aplicada a não cumulatividade das contribuições apenas a parcela das receitas da empresa, aquelas decorrentes da venda de AEHC:

Assim, aplica-se o disposto no § 7º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para a contribuição para o PIS/Pasep (disposição equivalente ocorre também para a Cofins), o qual estabelece que “na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas”.

Desta feita, não há reparo a ser feito neste tópico pois o procedimento utilizado pela fiscalização está correto.

II. 3 – Desconsideração do crédito de Pis/Cofins sobre o frete suportado pela vendedora

No caso em tela, os valores glosados se referem aos dispêndios de fretes ocorridos na aquisição de álcool para revenda e não, como argumenta a empresa, em eventuais operações de venda (confrontar fls. 20 com fls. 660 a 662).

A fiscalização fundamentou a sua glosa no “... inciso I, alínea “b”, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, consoante Solução de Consulta nº 327 – Cosit, de 21/06/2017”.

Por sua vez, a Solução de Consulta Cosit nº 327/2017 possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE BENS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

São vedados o aproveitamento e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a gastos com serviços de transporte (frete) na aquisição dos produtos de que tratam os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições destinados para revenda, inclusive na hipótese da pessoa jurídica prestadora do serviço de transporte ser optante pelo Simples Nacional.

Dispositivos Legais: §§ 1º e 1º-A do art. 2º; e incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; inciso IX do art. 3º, e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005; e art. 289 do Decreto nº 3.000, de 6 de março de 1999.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE BENS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

São vedados o aproveitamento e a utilização de créditos da Cofins em relação a gastos com serviços de transporte (frete) na aquisição dos produtos de que tratam os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições destinados para revenda, inclusive na hipótese da pessoa jurídica prestadora do serviço de transporte ser optante pelo Simples Nacional.

Dispositivos Legais: §§ 1º e 1º-A do art. 2º; e incisos I, II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005; e art. 289 do Decreto nº 3.000, de 6 de março de 1999.

A DRJ manteve a glosa com base no seguinte entendimento:

Nas operações de compras/entradas, os valores pagos a título de frete são contabilizados como parte integrante do custo de aquisição dos bens ou insumos, de forma que, para efeito de apuração de créditos das contribuições, aos gastos de fretes se aplica o mesmo tratamento concedido aos bens ou insumos a que se vinculam.

Na situação em análise, entendeu-se que as aquisições de álcool combustível para revenda não permitem a apuração de créditos sobre os respectivos dispêndios (tópico imediatamente acima da presente decisão), o que implica reconhecer que aos fretes vinculados aplica-se o mesmo tratamento, ou seja, não se permite a apuração de créditos das contribuições sobre tais dispêndios. (Fls. 765).

Lado outro, a Recorrente cita em seu favor o resultado do Acórdão CARF nº 3402-006.472, julgado em 24.04.2019, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária e conclui afirmando que “Registra-se que este julgamento que possibilita o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda é posterior à Solução de Divergência apontada pela autoridade julgadora.”

Todavia, não assiste razão à Recorrente haja vista a vedação expressa contida na Solução de Consulta Cosit nº 327/2017.

II.4 – Exclusão parcial do ICMS-ST da base de cálculo do Pis/Cofins

De acordo com a Recorrente, no Auto de Infração ora analisado foram incluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado nas operações da base de cálculo do PIS e da COFINS no período de dezembro de 2017. De acordo com os cálculos da Recorrente devem ser computado os créditos de ICMS-ST recolhidos em dezembro/2017 no importe de R\$ 84.161,90, sendo R\$ 229.011,98 à título de ICMSST, R\$ 48.092,52 à título de crédito e R\$ 36.069,39 com relação à multa.

Ocorre, que a planilha de dados identificada às fls. 738 não comprova o efetivo pagamento do ICMS-ST. Para que fosse autorizado o deferimento dos referidos créditos de ICMS-ST recolhidos em dezembro/2017 a Recorrente deveria ter comprovado o recolhimento do tributo, o que não foi diligenciado em sede impugnatória e nem recursal.

Portanto, não assista razão a Recorrente.

II.5 Alegação de incoerência na metodologia de cálculo utilizada no regime não cumulativo de Pis/Cofins

Neste tópico, a Recorrente discorre sobre a sistemática da não cumulatividade prevista na CRFB/88 e sobre as normas editadas pelo legislador ordinário. Desta a garantia que o contribuinte tem de compensar, na apuração das referidas contribuições, a valor de PIS e COFINS relativo às operações anteriores, independentemente das restrições ao crédito impostas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Em seguida, adentra em questões relacionadas a constitucionalidade e violação do texto constitucional para, ao final, manifestar sua inconformidade com o RECOB e o suposto desenquadramento de suas atividades do programa.

Entretanto, nos termos da Súmula nº 02 CARF, este Órgão não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Dito isto, não há matéria a ser conhecida neste tópico.

II.6 Da alegação do direito ao crédito de Pis/Cofins sobre aquisição de produtos para revenda

A Recorrente sustenta que o “desenquadramento” do regime do RECOB automaticamente inseriria suas atividades no regime da não cumulatividade do Pis e da Cofins. Em razão desta alteração estaria apta a realizar o creditamento dos valores dos produtos adquiridos para revenda nos termos das Leis nº 10.833 e Leis 10.637.

A situação versa sobre a possibilidade de apuração de crédito das contribuições sobre o álcool adquirido para revenda (fls. 663 a 670).

Ocorre, que a tributação pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep das receitas provenientes das vendas de álcool segue regime próprio, com contornos estabelecidos pela legislação.

Nessa toada, a partir da edição da Medida Provisória – MP - nº 613, de 7 de maio de 2013, cujo art. 4º alterou a redação do § 13 do art. 5 da Lei nº 9.718/98, foi vedada a apuração de créditos das contribuições pelas empresas distribuidoras de álcool, permanecendo a possibilidade apenas para os respectivos produtores e importadores.

Portanto, neste ponto não há reforma a ser feito no Acórdão recorrido.

II.7 Da alegação do direito ao crédito de Pis/Cofins sobre o ICMS da entrada

Neste tópico a Recorrente prossegue discorrendo sobre o direito ao crédito de Pis/Cofins sobre o ICMS incidente no custo de aquisição, cita a IN nº 404/2004 e a legislação aplicável à matéria, qual seja, Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e Lei 10.833/2003.

Conforme se nota, as alegações versam sobre idêntica matéria já examinada no tópico anterior, motivo pelo qual aplica-se o mesmo racional: a legislação veda a apuração de créditos das contribuições pelas empresas distribuidoras de álcool, não sendo permitida a apuração de crédito das contribuições sobre o álcool adquirido para revenda.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por superar as preliminares de nulidade do auto de infração, cerceamento de defesa da decisão recorrida e impossibilidade de reexame, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria