



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.726145/2011-61
ACÓRDÃO	3102-002.949 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROSUL MÁQUINAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, conforme entendimento consagrado na Súmula CARF nº 11.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. CONFISCO. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

A discussão quanto ao efeito confiscatório de multa legalmente prevista, implica controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula CARF nº 02.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. ARTIGO 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Só tem lugar a interpretação benigna de que trata o artigo 112 do CTN quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade; ou, ainda, à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem submetido à tributação concentrada (monofasia) para revenda sujeita à alíquota zero.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (substituto[a] integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com crédito tributário no valor total de R\$ 508.405,03 e R\$ 2.341.630,29, respectivamente, incluindo principal, multa proporcional e juros de mora (calculados até 11/2001).

A infração apontada nos autos de infração é insuficiência de recolhimento das contribuições.

Verifica-se no Relatório Fiscal, fls. 587/596, que a autoridade fiscal glosou créditos e efetuou segregação dos bens em relação aos quais a legislação não prevê a contabilização de débitos de maneira similar à segregação bens que não ensejam créditos a serem deduzidos, constatando falta/insuficiência de recolhimento.

Em relação aos créditos glosou os valores referentes aos seguintes itens:

1.1 – Créditos relativos a aquisições de bens para revenda

Bens sujeitos ao regime cumulativo:

- Veículos usados

“Base legal: artigos 1º e 6º da Lei 10.485/02, alínea “c” do inciso VII do artigo 8º da lei 10.637/02 e alínea “c” do inciso VII do artigo 10 da lei 10.833/03.”

Bens sujeitos ao regime de alíquotas concentradas:

- Colheitadeiras e plataformas de corte novas e autopropulsadas;

“Base legal: artigos 1º e 6º da Lei 10.485/02.”

- Tratores novos;

“Base legal: artigos 1º e 6º da Lei 10.485/02.”

- Pneus novos de borracha e câmaras de ar de borracha;

“Base legal: artigo 5º da lei 10.485/02”

- Autopeças constantes dos Anexos I e II da lei 10.485/02.

“Base legal: inciso II do artigo 3º da lei 10.485/02”

Bens com atribuição de alíquota zero de PIS e de COFINS:

- Adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI;

“Base legal: inciso I do artigo 1º da lei 10.925/04”

- Defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI;

“Base legal: inciso II do artigo 1º da lei 10.925/04”

- Sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio.

“Base legal: inciso III do artigo 1º da lei 10.925/04”

1.2.1 – Créditos relativos a bens utilizados como insumos

- Compra de óleo diesel

Fundamentação:

“O artigo 4º da Lei nº 9.718/98 e o artigo 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 determinam que a contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida com alguns derivados de petróleo, incluindo o óleo diesel, são concentradas nas pessoas jurídicas que industrializam ou importam os produtos.

Assim, são reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda destes produtos pelas pessoas jurídicas não enquadradas como produtores ou de importadores. Como o contribuinte adquire estes produtos de distribuidores, não há crédito destes tributos a ser contabilizado.”

(...)

Além disso, todas as notas fiscais de compra de óleo diesel apontavam como vendedor do produto a própria AGROSUL. É evidente que um contribuinte não pode comprar de si mesmo qualquer produto e ainda contabilizar créditos decorrentes desta suposta “compra”. Todos os créditos respectivos foram glosados.

1.2.2 – Créditos relativos a serviços utilizados como insumos

- Serviços prestados pela empresa Auto Mecânica Parreira Fernandes Santos Ltda

Fundamentação:

“As leis que regem o PIS e a COFINS não cumulativos admitem o creditamento de serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Como o contribuinte não produz nem fabrica produtos, no seu caso somente poderiam ser apurados créditos relativos a serviços utilizados como insumos na prestação de serviços.

(...)

Constatamos que todas as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, relativas à empresa Auto Mecânica Parreira Fernandes Santos Ltda, traziam como descrição do serviço apenas “serviços prestados”. Esta descrição nos impede de verificar a adequação destes serviços à Lei, e a sua pertinência entre os serviços passíveis de creditamento, pois não é possível verificar se estes serviços foram aplicados ou consumidos na prestação de serviços que o contribuinte realiza. Em decorrência, todos os créditos a eles relacionados foram glosados.”

1.2.3 – Créditos relativos a “despesas de armazenagem e fretes na operação de venda”

Fundamentação:

“As notas fiscais apresentadas descrevem somente o pagamento de fretes decorrentes do transporte de produtos nas compras realizadas pela empresa. Em conformidade com o inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da lei 10.833/03, somente geram direito a créditos a serem descontados do PIS/PASEP e da COFINS as despesas com fretes nas operações de venda, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.”

1.2.4 – Créditos relativos a “outras operações com direito a crédito”

Fundamentação:

“Na discriminação das bases de cálculo dos créditos encontradas nas DACON foram informados valores relativos a “outras operações com direito a crédito”.

Intimado, o contribuinte não apresentou qualquer elemento que confirmasse a existência e exatidão destes créditos, acarretando a sua glosa total.”

Cientificada dos autos de infração em 05/12/2011 (fls. 586), a contribuinte apresentou tempestivamente impugnação, fls. 768/820.

Inicia discorrendo sobre a não cumulatividade do PIS e da COFINS; cita a legislação de regência; fala sobre a tributação monofásica, finaliza dizendo:

“2.1.2.3.- Ante os termos contidos nas normas legais acima reproduzidas se pode concluir sem medo de errar que os produtos alcançados pela tributação nos moldes ali declinados, após a saída do estabelecimento industrial, estão onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS e, que, até o início da vigência da Lei nº 10.865/04 e 10.935/04, nenhuma restrição ao crédito havia, mesmo nas hipóteses de tributação monofásica, o que veio a ocorrer a partir da vigência da referida Lei.” (destacado no original).

Na seqüência fala sobre alíquota zero e vedação ao crédito; cita as Leis nºs. 10.637/2002, 10.833/2003, 11.033/2004, e alterações, ao final argumenta: *as alterações realizadas nas legislações que regem as contribuições em tela, não modificaram a substância do disposto no art. 17 da Lei 11.033/04. Assim permanece o direito líquido e certo da Impugnante quanto a possibilidade de se apropriar dos créditos pelas entradas quando na operação subsequente estiver amparada por suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.* Cita decisões judiciais.

Ato contínuo passa a tratar das glosas.

Quanto a glosa de bem utilizado como insumo (óleo diesel) transcreve os dispositivos legais citados pela autoridade fiscal (art. 4º da Lei 9.718/1998 e art. 43 da MP 2158-35/1), defende que os dispositivos mencionados pela autoridade fiscal não teriam relação com as premissas descritas no relatório fiscal e que, nos

termos do inciso IV, do art. 10, do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal, deveriam ser excluídas dos presentes autos, e todos valores apurados referentes aos fatos deveriam ser desconsiderados.

Relativamente aos serviços utilizados como insumo (supostos serviços prestados pela empresa Auto Mecânica Parreira Fernandes Santos Ltda) argumenta:

“A atividade da Impugnante é a comercialização de máquinas, equipamentos e implementos agrícolas (Tratores, Colheitadeira, semeadores, plantadeiras, outros) e a prestação de serviços de manutenção nestes veículos;

A execução dos serviços (reparos) pode ser efetuada nas dependências da Impugnante, na propriedade do destinatário ou, em empresas terceirizadas;

Os reparos executados nas máquinas, principalmente quando feitos nas propriedades agrícolas, necessitam da utilização de Óleo Diesel e Lubrificante que substituídos em pequenas quantidades necessárias à execução dos serviços que, quando da substituição total podem ser cobrados como mercadorias, porém, em pequenas quantidades, são cobradas como serviços, portanto, insumo incorporado a prestação de serviços. Este procedimento está devidamente permitido na legislação. Como a saída é tributada nada mais lógico que a legislação permitir que seja utilizado o crédito pela entrada.”

No que concerne aos veículos usados diz que não seriam tributados pelo regime cumulativo, cita e transcreve o art. 5º da Lei nº 9.716/98, e completa *a tributação ocorre sobre uma base de cálculo resultante da subtração dos valores de venda, do montante do custo pela aquisição na entrada do veículo. Portanto, a incidência tributária ocorre sobre o lucro bruto da operação e não de forma cumulativa como alega a autoridade fiscal na págs. 3. O regime cumulativo ocorre quando há incidência tributária sobre o valor da operação em cada etapa da comercialização.*

Referente aos bens máquinas agrícolas, equipamentos e implementos, aduz que não seriam tributados pelo regime concentrado, e sim, nos termos do art. 43 da medida provisória 2158-35/1, pelo instituto da substituição tributária.

Em relação aos bens que autoridade fiscal assevera estarem sujeitos à alíquota zero, alega que os critérios usados para a exclusão dos valores incluiriam a exclusão dos corretivos e inoculantes que não teriam sido citados nos dispositivos legais. Exemplo: GLYCIMAX -INOCULANTE TURFOSO 10860 1.400,00 Anexo II, mês novembro.

Apresenta novamente argumentos sobre a compra de óleo diesel alegando que o dispositivo citado (art. 43 da MP nº 2.158-35/01) não apresentaria relação nenhuma com os fatos narrados e dificultaria a defesa. Acrescenta *a autoridade fiscal tem o dever de descrever de forma clara e explícita os dispositivos de modo a proporcionar a Impugnante ampla defesa.*

Relativamente à exclusão de créditos e correspondente desconsideração dos débitos sobre os mesmos produtos, transcreve trechos do relatório fiscal e argumenta que teria tido prazo exíguo enquanto a autoridade fiscal teria prazo aproximadamente de 6 (seis) meses, finaliza solicitando prazo de 30 (trinta) dias para apresentação dos valores reais das entradas e saídas de produtos objeto das diferentes formas de tributação e a incidência tributária sobre estes.

Reclama da aplicação da multa, cita o inciso IV, do art. 150, da Constituição Federal, argumenta esta é clara em afirmar que “*é vedado utilizar tributo com o efeito confiscatório*”, transcreve ementas de decisões judiciais.

Por fim, requer:

- a) Procedência da impugnação;
- b) Redução da multa de ofício de 75% para 20%.

Às folhas 752/757 foi atravessado documento com desistência parcial da impugnação nos termos do §6º, do art. 14, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 07/2013, apontando que os débitos até o fato gerador 31/10/2008 foram incluídos em parcelamento decorrente da reabertura de prazo nos termos do art. 17, da Lei nº 12.865/2013.

Às fls. 833/834 a unidade de origem juntou Termo de Transferência de Crédito Tributário, onde verifica-se que os débitos até o período de apuração 10/2008 foram transferidos para o processo 10530-720.860/2015-13.

É o relatório

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), por meio do Acórdão nº 01-37.390, de 29 de novembro de 2019, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo, em breve síntese:

- Seja acatada a preliminar de prescrição intercorrente;
- Nos termos do que dispõe o art. 17 da Lei nº 11.033/2001, sejam os excluídos do lançamento os valores relativos ao “aproveitamento indevido de crédito”;
- Seja intimada a Fazenda Pública a informar a existência de recolhimento dos valores referentes às guias apresentadas pela Recorrente e os valores excluídos da autuação;
- Aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional, para redução da penalidade aplicada de multa de ofício de 75%, nos termos do inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 para 20%, nos termos do art. 59, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser parcialmente conhecido, como se passa a demonstrar.

Preliminar de prescrição intercorrente

Visando sustentar a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, a Recorrente invoca os artigos 5º, inciso LXXVIII c/c parágrafo 1º e artigo 37 da Constituição Federal. Ato contínuo, menciona a Lei nº 9.873/99, *“que estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta ou indireta, notadamente o seu art. 1º”*.

Permanecendo em sua linha de raciocínio, a Recorrente afirma que desde o último ato praticado por ela até o julgamento pela DRJ transcorreram 6 anos e 2 meses. Finaliza sustentando que:

Os próprios julgadores na questão da aplicação da multa, evocam o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72 para justificar que estão restritos a o que a lei determina. Porém quando a determinação é desfavorável a inercia da fiscalização este dispositivo é esquecido.

Desta forma, no caso vertente, nos termos que determina a legislação, art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não deverá ser aplicada a sumula vinculante nº 11, sob a pena de incorrer no que determina o art. 11, inciso I, da Lei 8.429/1992, com sanção descrita no que determina o art. 12, inciso II da mesma lei.

II.9. Diante de todos o exposto requer que seja em preliminar aplicada a prescrição intercorrente nos termos do que determina o art. 1º, §1º da Lei nº 9.873/99.

Entendo que razão não assiste à Recorrente.

O tema está pacificado na jurisprudência do CARF, tendo sido objeto, inclusive, do verbete sumular nº 11, reproduzido abaixo:

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Portanto, em observância ao entendimento consagrado na Súmula CARF nº 11, aplicável ao presente caso, no sentido de que a prescrição intercorrente não se aplica ao processo administrativo fiscal, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente.

Mérito

Da alíquota zero e da vedação ao crédito

Neste tópico do Recurso Voluntário, assim sustenta a Recorrente:

DA ALÍQUOTA ZERO E DA VEDAÇÃO AO CRÉDITO

IV.2. Inicia na efetiva vigência das Leis nºs. 10.637 de 01/12/02 e 10.833/03 de 01/02/04 até a promulgação da Lei nº. 10.865, não existiam naqueles dispositivos legais restrições à apropriação dos créditos do PIS e da COFINS não cumulativo, restrição esta que veio a ocorrer com advento da Lei nº. 10.865/04, sendo que a matéria foi tratada, especificadamente, nos arts. 21 e 37 que introduziram o inciso II e o § 2º ao art. 3º da Lei nº 10.833/03, sendo que a mesma alteração foi inserida na Lei nº 10.637/02, no mesmo artigo 3º. As normas legais, com a alteração em comento, passaram a ter redação que restringiam a apropriação do crédito conforme já exposto na exordial.

DA EDIÇÃO DA LEI nº 11.033/04 E A POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS

IV.3. Posteriormente, em 22/12/2004, foi editada a Lei nº. 11.033/04, que entre outras matérias, modificou a vedação ao crédito antes reportado, permitindo a sua manutenção pelo vendedor daqueles créditos vinculados nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

IV.4. A autorização de manutenção dos créditos está inserida no art. 17, da Lei retro citada, in verbis:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.** (grifamos)

IV.5. Diante da clareza do mandamento acima citado, não há como negar que o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04, se constitui matéria diametralmente aposta à determinação anterior, contida nos incisos II e nos §§ 2º dos arts. 3º das Leis nºs. 10.865/03 e 10.637/02, respectivamente.

A Recorrente ainda argumenta que *“a posição do Judiciário na análise da legislação é que a generalidade do art. 17, da Lei nº 11.033, alcança todas as operações e não somente aquelas abrangidas pelo REPORTO”*.

Não assiste razão à Recorrente, revelando-se correto o entendimento exarado no acórdão recorrido, abaixo reproduzido:

A Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002, estabeleceu a sistemática de tributação concentrada (monofásica) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à receita bruta obtida pelos fabricantes e importadores de máquinas, implementos e veículos classificados em determinados códigos da Tipi:

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo

Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

*§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à **receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista**, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

II - o caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

Como consequência desta sistemática, o revendedor, ao realizar a revenda destes produtos (adquiridos de fabricantes e importadores) ao consumidor final, **tem reduzida a zero** a alíquota das contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida.

As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, estabeleceram nova sistemática para apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, prescrevem:

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

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

.....

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

....." (grifou-se)

O acima citado § 1º do art. 2º, dispõe:

*"**Art. 2º** Para determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

***§ 1º** Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

.....

*III - no art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

IV - no inciso II do art. 3º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

....." (grifou-se)

Não restam dúvidas de que os dispositivos que regulam a incidência não cumulativa das contribuições vedam a apuração de créditos pelos revendedores de bens sujeitos à incidência monofásica.

Por sua vez, o disposto no **art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004**, invocado pela empresa **não tem o condão de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição**. Efetivamente, ele não revogou o art. 3º, inciso I, alínea "b", das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (g.n)

Convergindo com o entendimento ora adotado, são inúmeros os precedentes deste

Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das referidas leis. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

(Processo nº 12585.000242/2011-10; Acórdão nº 3402-006.782; Conselheiro Relator Rodrigo Mineiro Fernandes, sessão de 21/08/2019, unanimidade)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/05/2007

PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.

No regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos e autopeças sujeitos ao regime monofásico concentrado no fabricante e importador. A aquisição de veículos e autopeças relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito de PIS/COFINS, dada a expressa vedação constante dos art. 2º, § 1º, III e art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004.IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

(Processo nº 12585.000233/2011-29; Acórdão nº 3401-006.680; Conselheiro Relator Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, sessão de 23/07/2019, unanimidade)

Sobre o assunto, merece referência a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo nº 1093:

1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

3. **O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.**

4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.** (g.n.)

Ressalte-se que as decisões definitivas do Superior Tribunal de Justiça, proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme previsto no RICARF/2023.

Ainda no tocante à insurgência da Recorrente quanto à vedação ao crédito, cumpre transcrever o seguinte trecho extraído do acórdão recorrido:

Quanto ao aproveitamento de crédito temos que o princípio da não-cumulatividade ocorrerá na cadeia produtiva de forma que, a cada etapa, seu responsável exclua da base de cálculo o que já foi recolhido pelos entes anteriores da cadeia. Ou seja, as contribuições incidirão sobre o valor agregado nos diversos estágios produtivos e de comercialização. Todavia, nem tudo que seja custo, despesa ou encargo incorridos para a consecução do faturamento mensal, base de cálculo das mesmas, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois, a admissibilidade de aproveitamento de créditos repousa necessariamente nos custos, despesas e encargos classificados nos incisos dos arts. 3º das referidas leis.

Nesses termos, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, estabeleceram nova sistemática para apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, prescrevem:

"Art. 3º (...)

.....

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....” (grifou-se)

Dessa forma, não restam dúvidas de que os dispositivos vedam expressamente a apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, sem diferenciação quanto ao fato do "não pagamento" ser decorrente de isenção, não incidência, imunidade ou alíquota zero.

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Créditos relativos a bens utilizados como insumos e “exclusão por presunção”

Inicialmente, a Recorrente menciona a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, através da qual os princípios norteadores a serem considerados para a apropriação de crédito devem ser os critérios da essencialidade ou relevância. Faz alusão também à Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Em que pese a insurgência extremamente genérica da Recorrente em seu recurso, extrai-se dos autos que ela pretendeu utilizar crédito decorrente da aquisição de combustível (óleo diesel).

Como bem colocado pela DRJ, a tributação deste combustível encontra-se sujeita à alíquota diferenciada (incidência concentrada ou monofásica), concentrando-se a tributação na refinaria/importador. Nessa sistemática, não há recolhimento da contribuição pelo revendedor varejista em decorrência da revenda desses combustíveis, visto que a tributação de toda a cadeia de produção e comercialização foi concentrada na etapa anterior. Logo, as compras de mercadorias para revenda não geram direito ao crédito, até porque a revenda é à alíquota zero.

Ademais, consoante frisou a fiscalização, todas as notas fiscais referentes às entradas de óleo diesel apontavam como vendedor do produto a própria Recorrente.

Prosseguindo, sob o título de “EXCLUSÃO POR PRESUNÇÃO”, a Recorrente defende que:

EXCLUSÃO POR PRESUNÇÃO

IV.11. Quanto a necessidade de se comprovar a destinação dos serviços classificados como insumos e perfeitamente esclarecido pela RECORRENTE nos seguintes sentidos:

A atividade da Impugnante é a comercialização de máquinas, equipamentos e implementos agrícolas (Tratores, Colheitadeira, semeadores, plantadeiras, outros) e a prestação de serviços de manutenção nestes veículos;

A execução dos serviços (reparos) pode ser efetuada nas dependências da Impugnante, na propriedade do destinatário ou, em empresas terceirizadas.

Os reparos executados nas máquinas, principalmente quando feitos nas propriedades agrícolas, necessitam da utilização de Óleo Diesel e Lubrificante que, substituídos em pequenas quantidades são necessárias à execução dos serviços. Quando da substituição total podem ser cobrados como mercadorias, porém, em pequenas quantidades, pela dificuldade de mensuração, são cobradas como serviços por valores aproximados de custo, portanto, conclui-se que devem ser tratados como insumo essencial incorporado a prestação de serviços.

IV.12. Este procedimento se enquadra perfeitamente nos comandos emanados pela legislação. Respeitando-se o princípio da não cumulatividade determinado pela Constituição da República quanto a não cumulatividade, nada mais lógico que a legislação permitir que seja utilizado o crédito pela entrada, quando a saída posterior é tributada.

IV.13. Não se pode exigir que se produza prova negativa ao contribuinte. Caso a fiscalização não concorde com a argumentação do contribuinte lhe imputando dolo é esta que deve comprovar a conduta.

Não assiste razão à Recorrente.

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta. (...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado, adoto como razões de decidir os fundamentos do acórdão de recorrido, para negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico:

A fiscalização glosou créditos calculados sobre supostos serviços prestados pela empresa Auto Mecânica Parreira Fernandes Santos Ltda, por conta das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, relativas à precitada empresa, trazerem como descrição do serviço apenas “serviços prestados”.

Por outro lado, a contribuinte defende em sua impugnação, sem a apresentação de qualquer documento ou comprovação, a possibilidade de apropriação de créditos (da não cumulatividade) sobre os serviços supostamente prestados pela empresa Auto Mecânica Parreira Fernandes Santos Ltda. Alega, em resumo, que comercializaria máquinas, equipamentos e implementos agrícolas (Tratores, Colheitadeira, semeadores, plantadeiras, outros), prestaria serviços de manutenção nestes veículos, que necessitariam da utilização de Óleo Diesel e Lubrificante, quando utilizados em pequenas quantidades seriam cobradas como serviços, portanto, insumo incorporado a prestação de serviços.

É de se destacar que as razões da contribuinte foram apresentadas de forma genérica, ou seja, a interessada simplesmente argumenta que bens (Óleo Diesel e Lubrificante) quando utilizados em pequenas quantidades seriam cobrados como serviços amoldando-se ao conceito de insumo. Não descreve quais supostos serviços a empresa Auto Mecânica Parreira Fernandes Santos Ltda teria prestado que pudessem ser considerados como insumos utilizados na prestação de serviços aos seus clientes.

Nesses termos, diante de todos os argumentos apresentados pela fiscalização, da ausência de comprovação de que serviços constantes das notas fiscais emitidas pela empresa Mecânica Parreira Fernandes Santos Ltda trazidas são de fato são insumos utilizados na prestação de serviços da empresa, e da inexistência de outra regra legal que permita a tomada de crédito sobre os serviços glosados, é de se considerar como corretas as glosas efetivadas pela autoridade *a quo*.

Multa de ofício 75% - efeito confiscatório – redução

Neste tópico, a Recorrente afirma tão-somente que *“Quanto a imposição de multa de ofício, requer sejam os argumentos descritos na exordial devem ser novamente analisados”*.

De todo modo, cumpre esclarecer que a multa de ofício aplicada encontra expressa previsão legal no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que estabelece a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

O parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por essa razão, constatada a hipótese legal da aplicação da multa, a Autoridade Fiscal está obrigada a efetuar o lançamento de ofício da multa.

Considerando a alusão feita no título quanto ao “efeito confiscatório” da multa, esclareça-se que a discussão quanto ao efeito confiscatório de multa legalmente prevista implica em controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula nº 02, do CARF, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No mesmo sentido, segue precedente deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/09/2005

(...)

MULTA. CONFISCO. SÚMULA CARF N. 2.

Não se toma conhecimento da alegação de caráter confiscatório da multa, eis que verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo. Observância da Súmula CARF nº 2.

(Processo nº 35564.000741/2006-93; Acórdão nº 2401-007.886; Relator Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo; sessão de 10/07/2020)

Em relação ao pedido formulado para que sejam aplicados os incisos II e IV do artigo 112 do CTN, visando a redução da penalidade aplicada da multa de ofício para 20%, entendo que, no presente caso, não se vislumbra qualquer dúvida quanto à capitulação legal, circunstâncias materiais do fato, autoria ou natureza da penalidade aplicável.

Portanto, entendo incabível a aplicação do artigo 112 do CTN, conforme remansosa jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

MULTA. ART. 112 DO CTN.

O art. 112 do CTN somente se aplica quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato; ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato; ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; ou à autoria, imputabilidade ou punibilidade; ou, ainda, à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(CARF, Processo nº 10508.720150/2014-90, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2202003.838 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 09 de maio de 2017) (g.n.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2003 a 30/09/2006

DÚVIDA QUANTO À CAPITULAÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Não se verifica nos autos qualquer dúvida quando aos fatos narrados e ao direito aplicado, portanto, incabível a interpretação favorável ao contribuinte preconizada no art. 112 do CTN.

(CARF, Processo nº 16327.001747/2008-06, Recurso Voluntário, Acórdão nº 240102.020 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de agosto de 2011) (g.n.)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA DE OFÍCIO. DÚVIDA QUANTO À CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO, NATUREZA, CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS OU EXTENSÃO DOS SEUS EFEITOS. INAPLICABILIDADE. INTERPRETAÇÃO BENÉFICA.

O art. 112 do CTN prevê a chamada interpretação benéfica quando houver dúvida em relação às circunstâncias fáticas de cada caso, mas não autoriza o benefício em função de entendimento jurídico diverso da pretensão do contribuinte.”

(CARF, Processo nº 16327.720711/2019-70, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1301-006.901 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 12 de abril de 2024)

Isso posto, não conheço do Recurso Voluntário no tocante à discussão sobre o efeito confiscatório da multa de ofício, bem como afasto a aplicação do artigo 112 do CTN no presente caso, mantendo a multa de ofício aplicada.

Por fim, no tocante ao pedido da Recorrente para que *“Seja intimada a Fazenda Pública a informar a existência de recolhimento dos valores referentes às guias apresentadas pela Recorrente e os valores excluídos da autuação”*, embora não tenha sido possível identificar as guias a que se refere a Recorrente, é de se verificar que, em decorrência do pedido de desistência parcial da impugnação, apontando que os débitos até o fato gerador 31/10/2008 foram incluídos em parcelamento decorrente da reabertura de prazo nos termos do art. 17, da Lei nº 12.865/2013, foi lavrado o Termo de Transferência de Crédito Tributário para o processo administrativo nº 10530-720.860/2015-13, acostado aos autos às fls. 833/834, assim como consta, às fls. 882/884, o extrato detalhado do processo.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no tocante à discussão sobre o efeito confiscatório da multa de ofício. Na parte conhecida, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente e, no mérito, nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães