



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.901164/2014-72
ACÓRDÃO	3201-013.271 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAXIMINO PASTORELLO S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. FASE LITIGIOSA NÃO INSTAURADA. REVELIA.
RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.

A ausência de impugnação ao lançamento impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, razão pela qual não se conhece do recurso voluntário que não suscitou argumentos para infirmar a revelia.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não impugnada na primeira instância administrativa, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em lhe negar provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.267, de 14 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10935.901156/2014-26, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificado do acórdão recorrido, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Do mérito

No mérito a Recorrente altera um pouco a alegação apresentada em Manifestação de Inconformidade, porém em regras gerais os argumentos são os mesmos de que os créditos são relacionados a insumos, portanto são essenciais e relevantes a operação da Recorrente, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tais despesas e a vinculação das despesas com sua operação.

Ora, apesar de apresentar diversos pontos para a glosa dos créditos, o acórdão recorrido mante as glosas da fiscalização pelo principal argumento de que ônus da prova no caso de créditos é do contribuinte e por o contribuinte não apresentar nenhuma prova dos créditos fica necessária a manutenção das glosas.

Devido a Recorrente não apresentar nenhuma documentação para que comprove os créditos utilizo os argumentos da primeira instância como se minha fosse:

CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS A fiscalização glosou valores informados pelo interessado a título de serviços utilizados como insumo, tendo em vista os mesmos não terem sido diretamente empregados na prestação de serviço desenvolvida pela empresa, que seria a revenda de mercadorias. Dessa forma, não é possível o aproveitamento pela empresa de tais serviços.

E ainda, a fiscalização ao analisar as operações desenvolvidas pela empresa verificou que são vinculadas a compra e vendas de mercadorias, estando, portanto, incorretamente classificadas nesta modalidade de crédito.

A empresa defende que, apesar da descrição genérica das rubricas (conservação e manutenção), o critério lógico para sua admissão como despesa de serviço utilizado como insumo é a essencialidade da despesa em si. E da mesma forma os fretes devem ser aceitos por se tratarem de despesas geradoras de crédito.

Quanto às informações genéricas apresentadas, no âmbito do Código do Processo Civil – CPC, Lei nº 13.105/2015, encontra-se no artigo 373 um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros. É basilar, ainda, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Logo, a fim de comprovar o direito, deveria ter instruído sua manifestação com documentos que respaldassem seu direito, esclarecendo de que forma são empregados no seu processo produtivo ou prestação de serviço, conforme o disposto nos Art. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a seguir transcritos:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93)Em relação ao que consta no Relatório de Auditoria Fiscal, foi observado que os fretes de aquisição de mercadorias e revenda das mesmas se referem a óleo diesel, sujeito à tributação monofásica, o que impede a geração de crédito sob regime da não cumulatividade, por expressa vedação legal.

Dessa forma, entendo como corretas as glosas e reclassificações desse item.

CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM VEÍCULOS O contribuinte alega que despesas administrativas e de rastreamento de veículos são essenciais ao desempenho de sua atividade, sendo inclusive já reconhecidas como passíveis de geração de créditos em julgamento proferido pelo CARF.

No Relatório de Auditoria Fiscal, relativo ao ano-calendário 2013, não foram efetuadas glosas relativas a essas despesas questionadas pela interessada, restando sem objeto tal alegação.

CRÉDITO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO A fiscalização glosou a totalidade dos créditos informados relativos a bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação), pois os dispositivos legais reguladores da matéria não são direcionados à empresa comercial, mas sim às empresas produtoras de bens e às prestadoras de serviço. Além disso, a interessada omitiu informações relativas aos bens do ativo imobilizado, apenas informando a base de crédito nos registros da EFD-Contribuições.

O contribuinte entende que “parece evidente que tal crédito somente poderia estar ligado à sua atividade de prestação de serviços, não sendo necessária qualquer comprovação além daquela que se faz pela exibição dos documentos já apresentados com o pedido de ressarcimento e junto à própria fiscalização”.

Deve-se levar em conta que nem todo equipamento ou máquina é passível de gerar crédito das contribuições com base na despesa de depreciação, como se observa na Lei nº 10.833/2003:

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

(...)VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)(...)§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(...)III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(...)Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(...)II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)Como se observa, tal benefício é direcionado para empresas produtoras de mercadorias e prestadoras de serviço, que utilizarão máquinas e equipamentos depreciáveis para esses fins. Não se aplica a empresa que nada produz, apenas revende mercadorias (comercial).

Sobre a falta de informações, é preciso observar que em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, como é o caso desses autos, cabe a empresa demonstrar cabalmente a certeza e liquidez do seu direito creditório. Visto que, apenas assim, poderia operacionalizar-se a compensação, nos termos do artigo 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (g.n.)Logo, caberia à empresa, no mínimo, indicar a que itens se refere.

Contudo, do ônus que lhe cabia, conforme legislação citada, a inconformada não se desincumbiu, deixando sem amparo factual sua alegação de direito, e portando sem direito ao crédito pleiteado nesse item.

CRÉDITO DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA Sobre esse item a interessada defende que as despesas utilizadas para apuração do crédito de PIS/COFINS são relativas à aquisição de óleo diesel para revenda. Tais aquisições (e também de outros bens adquiridos para revenda) possuem permissivo legal para serem creditados.

A fiscalização identificou os seguintes impeditivos para utilização de tais aquisições como geradoras de crédito:

1) Impedimento legal para aproveitamento de crédito de revenda de óleo diesel; e 2) Demais bens adquiridos para revenda devem ser vinculados à receita tributada nº mercado interno.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram o regime geral não-cumulativo de apuração do PIS e COFINS em substituição ao regime anterior em que as contribuições eram apuradas às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, a cada etapa da cadeia produtiva. Com a novel legislação, o regime geral passou a ser o regime não-cumulativo, regulado pelos arts. 1º a 8º da Lei 10.637/02 e 1º a 10 da Lei 10.833/03, tornando o regime cumulativo, de substituição tributária e o monofásico os regimes especiais. A chamada incidência “monofásica” do PIS/COFINS, embora já existente na legislação infraconstitucional (Ex: Lei nº 9.990/00 – derivados de petróleo e Lei nº 10.147/00 – medicamentos), foi expressamente autorizada pela Constituição a partir da promulgação da EC 33/2001, que incluiu o § 4º no art. 149 da CF/88:

EC 33/2001 § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

A partir da EC 33/2001, além dos setores já submetidos ao regime em comento, vários outros nele foram incluídos, estando hoje submetidos à sistemática do regime monofásico os derivados de petróleo, os medicamentos, o biodiesel, entre outros. Esses regimes prevêem, de modo geral, a aplicação de uma alíquota majorada sobre a receita do fabricante ou importador, e a desoneração de todas as etapas seguintes da cadeia produtiva.

O regime monofásico nada mais é do que a tributação definitiva do fabricante ou importador do PIS/COFINS devido por toda cadeia produtiva, baseado em grandezas quantificadas com o intuito de cobrir toda tributação que deixará de ser arrecadada dos agentes posteriores (atacadistas e varejistas, e óbvio, o consumidor final).

Por absoluta falta de previsão legal, a partir de 1º de julho de 2000, é incabível qualquer forma de ressarcimento ou compensação ao consumidor final, pessoa jurídica, dos valores das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de

aquisição de óleo diesel, gasolina automotiva, e GLP, diretamente na distribuidora.

Assim determinam os arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 (PIS), e 10.833/2003(Cofins), ambas com redação dada pela Lei nº 10.865/2004:

“Art. 3º. (...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)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.

Em relação aos produtos monofásicos adquiridos para revenda pelo interessado (óleo diesel) também há expressa vedação legal ao desconto de crédito. Veja-se, a propósito, o conteúdo do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, idêntico ao do dispositivo de mesma numeração da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004:

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:

(..)b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Grifou-se)O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004, e da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, citam nos incisos I e X o regime monofásico de venda de combustíveis:

Lei nº 10.833, de 2003 Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I – nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)(...)

X – no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)Pela legislação acima, não haveria como se apurar crédito do regime não cumulativo nas compras de produtos monofásicos efetuadas pelo interessado.

Quanto ao tema em litígio, é mister transcrever o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, mencionado pelo interessado:

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.

A análise isolada do referido dispositivo poderia levar à conclusão de que haveria nele real amparo para a pretensão de créditos relativamente às receitas auferidas com a revenda, receitas essas não tributadas no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

Mas, note-se que o citado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo “manutenção” dos créditos a que se refere. Ora, o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, não há crédito a ser mantido na venda desses produtos. Ao se referir o dispositivo à “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ele está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b” e o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como se poderia alegar.

Em outras palavras, só se mantém aquilo que se tem.

Reforça o sobredito o fato de que tanto a Medida Provisória nº 206, de 2004, quanto a Lei nº 11.033, de 2004, contêm cláusula de revogação (arts. 18 e 24, respectivamente) e, em nenhuma delas, foi mencionado como estando sendo revogado o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Também não há de se aplicar o princípio segundo o qual a lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, tendo em vista que não há incompatibilidade entre o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

O primeiro desses dispositivos (§ 2º, II do art. 3º das citadas Leis) contém uma regra estabelecendo hipótese em que não são cabíveis créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tendo em vista o modelo de não-cumulatividade dessas contribuições adotado pelo legislador em nosso País.

O segundo (art. 17 da Lei nº 11.033/2004) visa reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais³), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e

despesas – observado, é claro, o requisito de que os créditos dos insumos utilizados na produção sejam originalmente admitidos pela legislação.

Para melhor entendimento, elaboramos o esquema abaixo para ilustrar o mandamento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004:

NT = Não Tributados. Entenda-se por isentos, com suspensão ou não alcançados pela tributação.

* Por força do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Ainda que se discuta atualmente o alargamento do conceito de insumo, no presente caso a empresa é revendedora de produtos adquiridos já industrializados, e em etapa anterior monofásica.

Dessa forma, ela não pode se creditar de produtos cuja geração de crédito é vedada pela legislação, utilizando-se da premissa contida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Dessa forma, por expressa vedação legal, não cabe o aproveitamento de crédito na revenda de óleo diesel como pretende o contribuinte.

Por fim, como já abordado anteriormente, o contribuinte não questionou a reclassificação dos créditos para o campo correto – receita tributada no mercado interno – , logo padece de contestação os demais bens adquiridos para revenda, devendo ser mantida à glosa por força do citado art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

DEMAIS GLOSAS

No Parecer de Auditoria Fiscal nº 2/2017 constam ainda valores glosados em relação aos seguintes itens:

1. Aquisição de bens utilizados como insumos;
2. Revenda de produtos diversos no mercado interno tributável (como produtos odontológicos); e
3. Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda.

Sobre essas glosas a empresa não apresentou contestação, restando confirmadas nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

CONCLUSÃO

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade apresentada.

Devido a Recorrente não ter apresentado nenhuma prova para que demonstrasse os créditos requeridos entendo que não é necessária nenhuma reforma das glosas realizadas.

Diante do exposto voto por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não impugnada na primeira instância administrativa, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em lhe negar provimento.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não impugnada na primeira instância administrativa, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em lhe negar provimento.

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente Redator