



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15504.725879/2013-25
ACÓRDÃO	1002-004.477 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL SERRA DA PEDRA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. MANUTENÇÃO EM SEDE RECURSAL.

Reputa-se não impugnada, e, portanto, precluída, a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. A ausência de impugnação de mérito não pode ser suprida em sede de recurso voluntário, sob pena de indevida supressão de instância, mormente quando os próprios argumentos recursais não contrariam o que foi efetivamente lançado.

REGIME CUMULATIVO. DEDUÇÕES PERMITIDAS. TAXATIVIDADE.

No regime cumulativo de apuração do PIS, são permitidas somente as exclusões e deduções gerais elencadas no art. 3º da Lei nº 9.718/98, os valores retidos na fonte e, por se tratar de empresa transportadora de carga, a dedução do vale-pedágio prevista no art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002. Rol taxativo, nos termos do art. 97, VI, do CTN, que não comporta dedução de valores relativos a encargo tributário supostamente embutido no preço de combustíveis adquiridos de terceiros, à falta de previsão legal.

INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR INCONSTITUCIONALIDADE OU ANTINOMIA COM NORMA SUPERIOR. SÚMULA CARF Nº 2.

Não compete ao CARF apreciar alegação de que a extinção do regime de substituição tributária do PIS e da Cofins sobre combustíveis, promovida por lei ou medida provisória, seria incompatível com o art. 150, § 7º, da Constituição Federal ou com o art. 110 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinatura Digital

Maria Angélica Echer Ferreira Feijo – Relatora

Assinatura Digital

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Rafael Taranto Malheiros (substituto[a] integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal originado de Autos de Infração lavrados pela DRF em Belo Horizonte em 07/06/2013 (fls. 3/4, 14, 25 e 31), por meio dos quais foram exigidos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS/Pasep, relativos ao ano-calendário de 2009, no valor total de R\$ 1.225.921,96 (fl. 2).

Em síntese, o litígio decorre da apuração, pela fiscalização, de insuficiência de declaração e recolhimento dos tributos acima referidos, tendo a autoridade lançadora constatado (i) a aplicação de percentual de presunção incorreto na apuração da base de cálculo da CSLL e (ii) a dedução indevida, na apuração do PIS e da Cofins, de valores relativos à aquisição de combustíveis, sem amparo nas hipóteses legais de exclusão do regime cumulativo. A impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada improcedente pela DRJ, que declarou preclusa a discussão relativa ao IRPJ e à CSLL e manteve integralmente as exigências de PIS e Cofins. Contra essa decisão foi interposto o recurso voluntário ora em exame.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 38 a 48), a atuada tem por objeto social o transporte rodoviário de cargas e, no ano-calendário de 2009, foi tributada com base no Lucro Presumido, sob o regime de competência (fl. 40). No curso da ação fiscal,

constatou-se que a empresa não mais se encontrava no endereço cadastral informado à Receita Federal, tendo sido lavrado Termo de Constatação Fiscal nesse sentido; diante disso, a intimação para início do procedimento fiscal foi encaminhada, via postal com Aviso de Recebimento, ao domicílio do sócio-administrador e ao endereço cadastral da filial da empresa, com ciência ocorrida, respectivamente, em 15/04/2013 e 18/04/2013 (fl. 38).

Da análise da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), dos Conhecimentos de Transporte e dos demonstrativos apresentados pela empresa, a fiscalização apurou que o contribuinte declarara em DCTF débitos de IRPJ e CSLL em valores inferiores aos devidos (fl. 44). Constatou-se, ainda, que o contribuinte aplicara o percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ — percentual correto para a atividade de transporte de carga — mas aplicara o percentual de 32% para a base de cálculo da CSLL, quando o percentual correto, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pela Lei nº 10.684/2003, seria de 12% (fl. 44, item 4.2).

Quanto ao PIS e à Cofins, apurados pelo regime cumulativo, a fiscalização identificou que o contribuinte procedera a deduções, na linha 20 — Outras Deduções das Fichas 15A e 25A dos DACON's — relativas a valores atualizados de aquisição de combustíveis ao longo de diversos períodos, sob o entendimento de que teria direito a ressarcimento decorrente da extinção da substituição tributária dessas contribuições sobre combustíveis. A fiscalização concluiu que tais deduções não se enquadravam em nenhuma das hipóteses de exclusão ou dedução previstas na legislação de regência do regime cumulativo, quais sejam as elencadas no art. 3º da Lei nº 9.718/98, os valores retidos na fonte e, por se tratar de empresa transportadora de carga, a dedução do vale-pedágio prevista no art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, razão pela qual glosou integralmente as deduções realizadas (fls. 44 a 46, itens 4.3 a 4.10).

Constatou-se, por fim, divergência entre a receita total informada na DIPJ e nos DACON's e a receita apurada a partir dos Conhecimentos de Transporte emitidos no período, tendo a fiscalização, após intimação para esclarecimentos, adotado como base de apuração os valores constantes dos Conhecimentos de Transporte, considerando como data de ocorrência do fato gerador o mês de emissão de cada Conhecimento, em observância ao regime de competência declarado pela própria empresa (fls. 45/46, itens 4.11 a 4.13). O demonstrativo das diferenças apuradas para cada tributo consta dos Anexos I a IV do TVF (fls. 49 a 52), e a relação dos Conhecimentos de Transporte considerados consta do Anexo V (fls. 53 a 59). Sobre a base de cálculo apurada, foram aplicadas as alíquotas de 15% (e adicional de 10%) para o IRPJ, 9% para a CSLL, 3% para a Cofins e 0,65% para o PIS (fl. 47, item 6), com multa de ofício de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (fls. 3, 14, 25 e 31).

O sujeito passivo foi cientificado pessoalmente dos Autos de Infração em 10/06/2013 (fls. 3, 14, 25 e 31).

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação, na qual alegou, em síntese: (i) em caráter preliminar, que, não obstante a não localização registrada pela fiscalização no endereço cadastral, a empresa manteria escritório no local indicado; (ii) quanto ao PIS e à Cofins, que faria jus à dedução de valores relativos à aquisição de combustíveis, sustentando que a extinção do regime de substituição tributária dessas contribuições, promovida por sucessivas Medidas Provisórias e leis, não teria sido acompanhada da correspondente redução da carga tributária embutida no preço dos combustíveis, o que violaria o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, o art. 110 do Código Tributário Nacional e o art. 246 da Constituição Federal; e (iii) quanto ao IRPJ e à CSLL, transcreveu os dispositivos legais aplicáveis ao percentual de presunção de 8% para o IRPJ e registrou que, quanto à CSLL, teria havido erro material no preenchimento da DIPJ (percentual de 32% em vez de 12%), já regularizado pela própria autoridade fiscal.

A impugnação foi julgada improcedente pela 10ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, por meio do Acórdão nº 02-095.265, em sessão de 10/09/2019 (fls. 328 a 336). A decisão recorrida fundamentou-se, em síntese: (i) quanto à admissibilidade, reconheceu a tempestividade da impugnação; (ii) quanto ao IRPJ e à CSLL, concluiu que a peça impugnatória não apresentara qualquer argumento ou elemento de prova a contraditar as infrações apuradas e demonstradas nos Anexos I e II do TVF, limitando-se a citar os enquadramentos legais e relatar a correção já promovida pela fiscalização, razão pela qual declarou não impugnada e, portanto, precluída a matéria relativa a esses dois tributos, com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, determinando que os respectivos valores fossem apartados para adoção das providências cabíveis; e (iii) quanto ao PIS e à Cofins, entendeu que, no regime cumulativo, são permitidas somente as exclusões e deduções gerais elencadas no art. 3º da Lei nº 9.718/98, os valores retidos na fonte e a dedução do vale-pedágio prevista no art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, não havendo fundamento legal para as deduções pretendidas pelo contribuinte, motivo pelo qual manteve integralmente o crédito tributário relativo a esses dois tributos.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/10/2019 (fls. 359/360), o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 346 a 356), no qual sustenta, em síntese: (i) quanto ao PIS e à Cofins, reitera a tese de que a extinção da substituição tributária dessas contribuições sobre combustíveis, sem a correspondente redução da carga tributária embutida no preço praticado pelas distribuidoras e refinarias, configuraria violação ao art. 150, § 7º, da Constituição Federal, ao art. 110 do Código Tributário Nacional e ao art. 246 da Constituição Federal, do que decorreria o direito à restituição/dedução dos valores pretendidos; (ii) quanto ao IRPJ e à CSLL, sustenta que a alíquota de presunção aplicável ao IRPJ seria de 8% sobre a receita bruta e que, quanto à CSLL, teria havido mero erro material no preenchimento da DIPJ (aplicação de 32% em vez de 12%), já corrigido no próprio procedimento fiscal, invocando o princípio da verdade material e precedentes deste Conselho; e (iii) quanto à multa de ofício aplicada no percentual de 75%, requer, subsidiariamente, sua redução para 20%, com fundamento no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, sob a alegação de ausência de dolo, fraude ou simulação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I. Da Tempestividade

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 02-095.265, da 10ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, em 29/10/2019, conforme comprovante de entrega dos Correios (fls. 359/360). O recurso voluntário foi assinado digitalmente e protocolado pelo representante legal do contribuinte, via Portal e-CAC, em 26/11/2019 (fls. 349 e 356), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72. Presentes, ademais, os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

II. Da Preclusão das Matérias Relativas ao IRPJ e à CSLL

A decisão recorrida declarou não impugnada, e, portanto, precluída, a matéria relativa ao IRPJ e à CSLL, ao fundamento de que a impugnação apresentada pelo contribuinte, no particular, limitara-se a transcrever os dispositivos legais pertinentes e a relatar a correção do percentual de presunção da CSLL já promovida pela própria fiscalização no auto de infração, sem apresentar qualquer ponto de discordância, argumento ou elemento de prova capaz de contrapor as infrações apuradas nos Anexos I e II do Termo de Verificação Fiscal.

O art. 17 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, hipótese em que não se instaura o litígio quanto a essa parte do lançamento, tornando-a definitiva na esfera administrativa. Trata-se de preclusão consumativa que, uma vez operada em primeira instância por ausência de impugnação específica, não comporta reabertura em sede de recurso voluntário, sob pena de indevida supressão de instância e de subversão da própria lógica do contraditório administrativo, que pressupõe a delimitação da lide já na peça impugnatória (art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72).

No caso concreto, o recorrente, em seu recurso voluntário, não impugna especificamente o fundamento da preclusão declarada pela DRJ — isto é, não demonstra que sua impugnação efetivamente contestara o mérito do lançamento de IRPJ e CSLL — limitando-se a repisar, no item IV da peça recursal, os mesmos argumentos já expostos na impugnação. E, registre-se, tais argumentos, examinados com atenção, não configuram propriamente uma contestação ao lançamento: o recorrente sustenta que o percentual de presunção do IRPJ seria de 8% sobre a receita bruta — percentual que, conforme consta do próprio Anexo I do TVF (fl. 49), foi o efetivamente aplicado pela fiscalização — e que, quanto à CSLL, teria havido erro material

corrigido pela própria autoridade fiscal, exatamente como demonstrado no Anexo II do TVF (fl. 50), que já apresenta a base de cálculo apurada com o percentual de 12%. Não há, portanto, qualquer divergência entre o que o recorrente defende como correto e o que efetivamente foi lançado, circunstância que reforça a conclusão de que, também nesta seara recursal, inexistente contestação de mérito apta a afastar a preclusão.

Dessa forma, mantenho a decisão recorrida quanto à declaração de preclusão da matéria relativa ao IRPJ e à CSLL, que remanescem definitivas na esfera administrativa, não comportando reexame por este Colegiado.

III. Do Mérito — Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins — Regime Cumulativo — Deduções Pretendidas

O recorrente sustenta que faria jus à dedução, na apuração do PIS e da Cofins, de valores relativos à aquisição de combustíveis junto a distribuidoras, sob o argumento de que a extinção do regime de substituição tributária dessas contribuições — promovida por sucessivas Medidas Provisórias a partir do ano 2000 — não teria sido acompanhada de correspondente redução da carga tributária embutida no preço dos combustíveis, de modo que subsistiria o direito à restituição/dedução dos valores pretensamente suportados a título de PIS e Cofins nessas aquisições, sob pena de violação ao art. 150, § 7º, da Constituição Federal, ao art. 110 do Código Tributário Nacional e ao art. 246 da Constituição Federal.

A decisão recorrida rejeitou a pretensão, ao fundamento de que, no regime cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, são permitidas somente as exclusões e deduções gerais elencadas no art. 3º da Lei nº 9.718/98, os valores retidos na fonte e, no caso de empresas transportadoras de carga, a dedução do vale-pedágio prevista no art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, não havendo previsão legal para a dedução pretendida pelo contribuinte.

Assiste razão à decisão recorrida. Nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições no regime cumulativo, excluem-se da receita bruta apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS retido pelo substituto tributário, as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, os resultados positivos da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial e a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. A essas hipóteses soma-se a dedução do vale-pedágio, prevista especificamente para empresas transportadoras de carga no art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002. Trata-se de rol que, por definir hipótese de exclusão de base de cálculo tributária, é taxativo, nos termos do art. 97, VI, do Código Tributário Nacional, segundo o qual somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

A pretensão do recorrente, de deduzir valores correspondentes ao que entende ser um encargo tributário remanescente e "embutido" no preço dos combustíveis após a extinção do

regime de substituição tributária do PIS e da Cofins pelas refinarias e distribuidoras, não encontra qualquer amparo nas hipóteses legais de exclusão acima referidas. O argumento, tal como formulado, não identifica um dispositivo legal que autorize a dedução pretendida, mas sim contesta a própria validade e os efeitos econômicos da legislação que extinguiu o regime de substituição tributária dessas contribuições — o que, em essência, configura pretensão de afastamento da aplicação de normas legal e infralegalmente válidas, sob a alegação de violação a princípios e dispositivos constitucionais e ao art. 110 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, entendimento que se estende à apreciação de alegada antinomia entre normas infralegais e legislação superior. Toda a argumentação do recorrente pressupõe que a sistemática legal vigente para as contribuições sobre a receita de venda de combustíveis, tal como estruturada após a extinção da substituição tributária, seria inconstitucional ou inaplicável por incompatibilidade com o art. 150, § 7º, da Constituição Federal — juízo que escapa à competência deste Colegiado, cuja atuação se circunscreve à aplicação da legislação tributária vigente e validamente editada pelo órgão legiferante competente, que goza de presunção de constitucionalidade até que seja declarada sua inconstitucionalidade pela via própria.

De todo modo, ainda que se pudesse superar essa limitação de competência, remanesceria o fato de que não há, na legislação de regência do PIS e da Cofins no regime cumulativo, qualquer previsão que ampare a dedução pretendida pelo recorrente a título de "ressarcimento" pelo encargo tributário que entende estar embutido no preço dos combustíveis adquiridos de terceiros. A ausência de previsão legal específica é, por si só, suficiente para afastar a pretensão, à luz do art. 97, VI, do CTN.

Assim, correta a glosa promovida pela fiscalização e mantida pela decisão recorrida, devendo ser integralmente mantidas as exigências de PIS e Cofins, tal como apuradas nos Anexos III e IV do Termo de Verificação Fiscal (fls. 51/52).

IV. Da Multa de Ofício

O recorrente requer, subsidiariamente, a redução da multa aplicada — 75% sobre os valores dos tributos lançados — para o patamar de 20%, com fundamento no art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96, sob a alegação de que não teria havido dolo, fraude ou simulação de sua parte, e de que o percentual aplicado seria desproporcional.

O pedido não procede. O art. 61 da Lei nº 9.430/96 disciplina a multa de mora, aplicável aos débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que não sejam pagos nos prazos previstos na legislação específica, calculada à razão de 0,33% por dia de atraso, limitada ao percentual de 20%. Trata-se de penalidade destinada a situações de recolhimento espontâneo em atraso, sem prévio lançamento de ofício — hipótese diversa da que caracteriza o presente processo.

No caso dos autos, a multa exigida é a multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, aplicável nos casos de lançamento de ofício decorrente de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, no percentual de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo não declarado ou pago, conforme expressamente indicado nos próprios Autos de Infração (fls. 3, 14, 25 e 31) e no Termo de Verificação Fiscal (fl. 47, item 6.1.2 a 6.1.4, por remissão). Trata-se de penalidade cuja aplicação decorre objetivamente da constatação de insuficiência de declaração e recolhimento dos tributos devidos, independentemente da demonstração de dolo, fraude ou simulação — elementos que, quando presentes, ensejariam a qualificação da multa para o percentual de 150% (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em sua redação então vigente), circunstância não verificada nem cogitada no presente lançamento, que foi realizado com a multa de ofício em seu patamar padrão de 75%.

Não há, portanto, base legal para a substituição da multa de ofício de 75% pela multa de mora de 20%, tratando-se de institutos com pressupostos de incidência distintos, aplicáveis a situações fáticas diversas. Também não incide, na hipótese, a redução promovida pela Lei nº 14.689/2023 para a multa qualificada, porquanto a multa aplicada no presente processo não ostenta essa natureza. Mantenho, pois, a multa de ofício tal como lançada.

V. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, por tempestivo, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó