



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.721567/2013-33</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.325 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. REVENDA TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DESPESAS. CRÉDITOS. DESCONTO. VEDAÇÃO.

As despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões utilizados na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica da contribuição não dão direito ao desconto de créditos.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITO. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes quanto estes são utilizados como insumo somente ocorre quando a empresa realiza a prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de insumos em relação às atividades estritamente comerciais.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda – Presidente**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Na origem, contra o Contribuinte, foram lavrados os Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, em 26/02/2013, para fins de redução dos saldos de créditos do regime não cumulativo, relativamente aos períodos de apuração de fevereiro de 2008 a dezembro de 2009.

Segundo o relatório fiscal, as infrações foram as seguintes:

(i) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica. Nessa rubrica foram efetuadas duas glosas. A primeira relativamente às despesas de aluguéis de pessoas físicas; por não ser o aproveitamento de créditos nesse caso possível, consoante as disposições contidas no art. 3º, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. A segunda glosa foi efetuada quanto aos pagamentos de aluguéis efetuados para a empresa Iberê Participações Ltda, CNPJ nº 04.845.686/0001-72, pois os imóveis alugados já pertenceram ao patrimônio da empresa e que a legislação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º) veda a apropriação do crédito nessa hipótese.

(ii) Outras Operações com Direito a Crédito. Os combustíveis e lubrificantes utilizados nos transportes entre os centros de distribuição da empresa não geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas, uma vez que o objeto da empresa não é a realização de transporte rodoviário.

Em impugnação, o Contribuinte aduziu:

(i) A possibilidade de apropriação de créditos das contribuições não cumulativas sobre as despesas de aluguéis que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Argumenta, em síntese, que a interpretação da autoridade fiscal está equivocada: o § 3º, art. 31, da Lei nº 10.865, de 2004, deve ser interpretado de maneira sistêmica com o disposto no *caput* do artigo, de modo a se entender que a vedação alcança os bens que tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (§3º), mas somente aqueles bens adquiridos até 30 de abril de 2004 (*caput*).

(ii) O direito ao crédito em relação às despesas de combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para a realização de transporte de produtos entre os seus centros de distribuição. Alega que referidas despesas são necessárias e essenciais para o desenvolvimento de suas atividades.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, acórdão 06-68.251, negou provimento ao apelo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEL QUE PERTENCEU ANTERIORMENTE AO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO LEGAL. A vedação para o aproveitamento de créditos da contribuição não cumulativa (PIS ou Cofins), referentes a despesas com aluguéis de imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio, vigora a partir de 31/07/2004, independentemente da data de transmissão do bem transmitido.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. A possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes quanto estes são utilizados como insumo somente ocorre quando a empresa realiza a prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de insumos em relação às atividades estritamente comerciais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEL QUE PERTENCEU ANTERIORMENTE AO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO LEGAL. A vedação para o aproveitamento de créditos da contribuição não cumulativa (PIS ou Cofins), referentes a despesas com aluguéis de imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio, vigora a partir de 31/07/2004, independentemente da data de transmissão do bem transmitido.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes quanto estes são utilizados como insumo somente ocorre quando a empresa realiza a prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não havendo que se falar, portanto, em aplicação de insumos em relação às atividades estritamente comerciais.

Impugnação improcedente

Em Recurso Voluntário, a empresa sustentou:

(i) Despesas com aluguel de imóvel que pertenceu anteriormente ao contribuinte: o disposto no § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 não veda o desconto de créditos sobre aluguel de imóvel que tenha integrado o patrimônio da pessoa jurídica locatária; a vedação prevista naquele parágrafo somente alcança os bens imóveis adquiridos pelo locador até 30 de abril de 2004; no presente caso, os imóveis pertencentes anteriormente à recorrente foram adquiridos pelo locador Iberê Participações Ltda., no ano de 2009, conforme demonstram os documentos acostados aos autos; a vedação em questão afronta o princípio da não cumulatividade previsto no art. 195, inciso IV, § 12, da Constituição Federal (CF) de 1988.

(ii) Despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria: alegou que o desconto está amparado no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003; trata-se de despesas utilizadas na frota própria para entrega dos bens revendidos; citou ainda a decisão do STJ, no REsp 1.221.170/PR, concluindo que, nos termos do art. 3º, IX, daquela lei, tem direito de descontar créditos da contribuição sobre tais despesas.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara negou provimento ao recurso voluntário, acórdão nº 3301-012.418, de 22/03/2023, com decisão assim ementada:

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

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

BENS. ATIVO IMOBILIZADO. IMÓVEL QUE TENHA INTEGRADO O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA LOCATÁRIA. DESPESAS DE ALUGUEL. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE. A partir de 31 de julho de 2004, por força de disposição legal, as despesas com aluguéis de imóveis que tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica locatária não geram créditos da contribuição.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. REVENDA TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DESPESAS. CRÉDITOS. DESCONTO. VEDAÇÃO. As despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões utilizados na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica da contribuição não dão direito ao desconto de créditos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

Ementas: Aplicam-se, na íntegra, as mesmas da Cofins.

Não houve a propositura de embargos de declaração.

#### **RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**

Alega o Contribuinte que o acórdão recorrido deu interpretação divergente à legislação tributária, quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria empregada em operação de venda. Requer o crédito com base nos incisos II e IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003:

(...) sendo as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria empregada na operação de venda consideradas como insumos, não restam dúvidas, pois, de essas mesmas despesas geram direito ao crédito, nos termos da legislação de regência (art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

Indica como paradigmas os acórdãos nº 9303-013.636 e 9303-007.702:

Acórdão nº 9303-013.636

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2006

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE. O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como observa a sistemática não cumulativa de apuração das referidas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Ademais, é de se considerar o contribuinte resguardado de eventual lançamento e/ou despacho decisório da autoridade fiscal, eis que à época encontravam-se Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil tratando do mesmo tema com conclusão favorável ao contribuinte, conforme art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11, art. 48, §12, da Lei 9.430/96, arts. 33 e 39 da IN RFB 2058/21 e, por fim, ADI RFB 4/22.

Acórdão nº 9303-007.702

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS DE FROTA PRÓPRIA. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS referente ao insumo hipoclorito de sódio.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 1928-1933 negou seguimento ao recurso especial:

A decisão recorrida considerou que os combustíveis e lubrificantes foram utilizados na frota própria para entrega das mercadorias revendidas, ou seja, em operações de revenda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica das contribuições. Interpretando o § 1º, inciso II, do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, concluiu que as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, como farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e/ ou de higiene pessoal pelos produtores ou importadores não estão sujeitas às alíquotas próprias do regime não cumulativo, 1,65 % e 7,60%, respectivamente, para o PIS e COFINS, mas as alíquotas específicas previstas na legislação. Ensinou que esses produtos estão sujeitos às contribuições para o PIS e Cofins pelo regime monofásico em que a tributação é concentrada no produtor e/ ou importador de tais produtos, nos termos da Lei nº 10.147, de 2000, sendo as receitas decorrentes de suas revendas tributadas à alíquota zero. Também entendeu que "...o desconto de créditos sobre custos/despesas, elencados no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não beneficia as operações de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, inclusive sobre fretes na operação de vendas e sobre combustíveis e lubrificantes".

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-013.636 está assim ementado: (...)

A decisão apontou divergência jurisprudencial sobre o direito de crédito das contribuições sociais sobre o frete nas operações de venda. O voto condutor da decisão (vencedor) concluiu que é de se reconhecer o crédito quando por suportadas pelo vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais. Para tanto, considerou que, o contribuinte estava resguardado de eventual lançamento e/ou despacho decisório da autoridade fiscal, porque à época encontravam-se Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil tratando do mesmo tema com conclusão favorável ao contribuinte.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-007.702 teve ementa lavrada nos seguintes termos: (...)

A decisão apelou para a divergência jurisprudencial a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS, especialmente sobre aquisições de combustíveis e despesas com a manutenção de frota própria. Vinculando-se ao entendimento emanado da jurisprudência do STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a decisão concluiu que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite a utilização de créditos da Cofins não cumulativa na hipótese de

*"II- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;"*

E arrematou:

*"Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente a despesas incorridas com combustíveis e manutenção de veículos de frota própria utilizados para entrega de mercadorias vendidas."*

#### Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há como extrair o dissídio suscitado mediante os acórdãos indicados como paradigmas. Confira-se:

O Acórdão nº 9303-013.636 não decidiu sobre o direito de crédito sobre os custos dos combustíveis e lubrificantes consumidos na frota própria em operações de revenda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica das contribuições, matéria da divergência ventilada. A decisão cuidou do direito de crédito sobre os fretes suportados pelo contribuinte em operações de revenda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica das contribuições.

Por outro lado, não há notícia, seja no seu Relatório ou no Voto do Acórdão nº 9303-007.702 que o direito de crédito reconhecido pela decisão diga respeito a fretes suportados pelo contribuinte em operações de revenda de mercadorias sujeitas à tributação monofásica das contribuições.

E em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Proposto o Agravo, o despacho de e-fls. 1970-1974 deu seguimento ao recurso especial, quanto à matéria “direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria empregada em operação de venda”, mas tão somente quanto ao Acórdão nº 9303-013.636:

Na sequência, é indiscutível que a glosa específica do processo sub examine envolve despesas com combustíveis e lubrificantes empregados em frota própria na operação de revenda de produtos submetidos à tributação monofásica do PIS/Pasep e Cofins, como bem condensa a ementa do aresto recorrido, no entanto, a leitura do voto deixa transparecer que foi encampada a tese consoante a qual esses gastos se equiparariam aos fretes, para a finalidade de se definir a (im)possibilidade da apropriação de crédito.

De fato, na motivação do aresto sob vergasta, a todo tempo, há referência tanto aos fretes na revenda como aos gastos com combustíveis e lubrificantes em frota própria, como se extrai dos seguintes excertos:

*“De acordo com os dispositivos legais citados e transcritos, os bens sujeitos ao regime monofásico estão sujeitos à tributação concentrada no produtor e/ ou importador; as receitas decorrentes de suas revendas estão sujeitas à alíquota de 0,0 % (cento) e não integram a base de cálculo das contribuições. Também, segundo esses mesmos dispositivos, o desconto de créditos sobre custos/despesas, elencados no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não beneficia as operações de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, inclusive sobre fretes na operação de vendas e sobre combustíveis e lubrificantes.”*

Confirma essa exegese pela equivalência, a adoção, por parte do Conselheiro Relator, das disposições da IN RFB nº 1.911/19, que, por seu turno e na parte transcrita em voto, tratou apenas do frete na hipótese jurídica aqui versada, para motivar a denegação do direito em relação aos combustíveis e lubrificantes, verbis:

*“Visando à consolidação das normas relativas ao PIS e a Cofins, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, na qual tomou o cuidado de diferenciar a possibilidade do desconto de créditos sobre despesas com fretes nas operações de revenda de bens sujeitos à incidência monofásica dos demais, assim dispondo:*

(...)

*Portanto, os créditos descontados sobre despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria da recorrente devem ser estornados dos respectivos Dacon e da sua escrita contábil.”*

Portanto, como se vê, o julgado recorrido perfilhou o raciocínio que, para aplicação da legislação de regência dos tributos, mormente a delimitação do

direito de crédito no regime de incidência monofásica, fretes na revenda e combustíveis e lubrificantes com frota própria são congêneres.

(…)

Já no tocante ao paradigma remanescente, Acórdão nº 9303-013.636, sobressai o dissídio intelectivo entre as decisões, como bem evidencia sua ementa: (...)

Aliás, o ramo de atividade desenvolvido pelo sujeito passivo naquele processo é o mesmo que nestes autos – distribuição de produtos farmacêuticos – diferindo apenas que, lá, o contribuinte optou por terceirizar as entregas, arcando com custos de fretes na revenda, enquanto no presente feito, o contribuinte optou por assumir a própria entrega.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o não conhecimento do recurso e, no mérito, o seu desprovimento.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

### DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Entendo pela ratificação da admissibilidade do despacho de Agravo, pois a decisão recorrida deu aos combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria para entrega das mercadorias revendidas a mesma tratativa dos fretes na venda de produtos sujeitos à tributação monofásica. Afastou o direito ao crédito com base nos incisos II e IX da Lei nº 10.833/2003, ao passo que o acórdão paradigma nº 9303-013.636, da mesma Recorrente, reconheceu o direito ao crédito das despesas de frete na venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, com base no inciso IX da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente aduziu seu Recurso em ambos os incisos:

(...) sendo as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria empregada na operação de venda consideradas como insumos, não restam dúvidas, pois, de essas mesmas despesas geram direito ao crédito, nos termos da legislação de regência (art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

Repisa-se novamente as razões do Despacho:

Na sequência, é indiscutível que a glosa específica do processo sub examine envolve despesas com combustíveis e lubrificantes empregados em frota própria na operação de revenda de produtos submetidos à tributação monofásica do PIS/Pasep e Cofins, como bem condensa a ementa do aresto recorrido, no entanto, a leitura do voto deixa transparecer que foi encampada a tese consoante a qual esses gastos se equiparariam aos fretes, para a finalidade de se definir a (im)possibilidade da apropriação de crédito.

De fato, na motivação do aresto sob vergasta, a todo tempo, há referência tanto aos fretes na revenda como aos gastos com combustíveis e lubrificantes em frota própria, como se extrai dos seguintes excertos:

*"De acordo com os dispositivos legais citados e transcritos, os bens sujeitos ao regime monofásico estão sujeitos à tributação concentrada no produtor e/ ou importador; as receitas decorrentes de suas revendas estão sujeitas à alíquota de 0,0 % (cento) e não integram a base de cálculo das contribuições. Também, segundo esses mesmos dispositivos, o desconto de créditos sobre custos/despesas, elencados no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não beneficia as operações de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, inclusive sobre fretes na operação de vendas e sobre combustíveis e lubrificantes."*

Confirma essa exegese pela equivalência, a adoção, por parte do Conselheiro Relator, das disposições da IN RFB nº 1.911/19, que, por seu turno e na parte transcrita em voto, tratou apenas do frete na hipótese jurídica aqui versada, para motivar a denegação do direito em relação aos combustíveis e lubrificantes, verbis:

*"Visando à consolidação das normas relativas ao PIS e a Cofins, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, na qual tomou o cuidado de diferenciar a possibilidade do desconto de créditos sobre despesas com fretes nas operações de revenda de bens sujeitos à incidência monofásica dos demais, assim dispondo:*

(...)

*Portanto, os créditos descontados sobre despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria da recorrente devem ser estornados dos respectivos Dacon e da sua escrita contábil."*

Portanto, como se vê, o julgado recorrido perfilhou o raciocínio que, para aplicação da legislação de regência dos tributos, mormente a delimitação do direito de crédito no regime de incidência monofásica, fretes na revenda e combustíveis e lubrificantes com frota própria são congêneres.

(...)

Já no tocante ao paradigma remanescente, Acórdão nº 9303-013.636, sobressai o dissídio intelectivo entre as decisões, como bem evidencia sua ementa: (...)

Aliás, o ramo de atividade desenvolvido pelo sujeito passivo naquele processo é o mesmo que nestes autos – distribuição de produtos farmacêuticos – diferindo apenas que, lá, o contribuinte optou por terceirizar as entregas, arcando com custos de fretes na revenda, enquanto no presente feito, o contribuinte optou por assumir a própria entrega.

Dessa forma, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, uma vez que comprovada a divergência jurisprudencial.

#### MÉRITO

Entendo que a pessoa jurídica que atua no ramo de venda por atacado de produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, sujeitos ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins, não pode, em razão de expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados, aí incluídos os combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria. Explico.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, vigentes à época dos fatos geradores, objetos dos PER/Dcomp em discussão, prescrevem quanto ao aproveitamento de créditos o seguinte:

#### Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à **alíquota zero**;  
(...).

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 a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;

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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...).

**O § 1º, inciso II do art. 2º, citado e transcreto trata justamente da venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, ou seja, de produtos sujeitos à tributação monofásica.**

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à **alíquota 0 (zero);**

(...)

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 deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas;**

(...)

**II – no inciso I do art. 1º da Lei nº10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados;**

(...)

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) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...).

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei 10.865/2004)  
(...)

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 11.051/2004)

Como se vê, o § 1º, inciso II, do art. 2º trata da venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, ou seja, de produtos sujeitos à tributação monofásica.

E, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, como farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e/ ou de higiene pessoal pelos produtores ou importadores não estão sujeitas às alíquotas próprias do regime não cumulativo, 1,65 % e 7,60%, respectivamente, para o PIS e COFINS, mas a alíquotas específicas previstas na legislação.

Esses produtos estão sujeitos às contribuições para o PIS e Cofins pelo regime monofásico em que a tributação é concentrada no produtor e/ ou importador de tais produtos, nos termos da Lei nº 10.147/2000:

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

(...)

**b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e**

(...)

Art. 2º **São reduzidas a zero** as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.

Dessa forma, os bens sujeitos ao regime monofásico estão sujeitos à tributação concentrada no produtor e/ ou importador; as receitas decorrentes de suas revendas estão sujeitas à alíquota de 0,0 % (cento) e não integram a base de cálculo das contribuições.

Ressalta-se a aplicação do Tema Repetitivo 1.093, que fixou a seguinte tese:

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.

Colaciona-se também a Solução de Divergência COSIT nº 2/2017:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Cofins:

a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Nesse sentido, esta Turma já se pronunciou:

Acórdão nº 9303-014.737, j. 12 de março de 2024:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

**NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.**

Na apuração da COFINS não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação prevista na Lei nº 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093).

Por outro lado, dispõe o art. 3º, II, das Leis de Regência do PIS e da COFINS que:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.845, de 3 de julho de 2002, pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.)

Assim, o creditamento sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes é restrita à hipótese prevista no inciso II, ou seja, somente é possível apropriar-se de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes quanto estes são utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Logo, não há falar-se na possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria como insumos, já que a Recorrente tem atividade estritamente comercial.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**