



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10882.722892/2014-82
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.836 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

REVENDA DE PRODUTO SOB O REGIME MONOFÁSICO (CONCENTRADO) DE INCIDÊNCIA DE PIS E CONFINS. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA VENDA. O comércio atacadista de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e cosméticos, foi expressamente excluído do rol dos produtos, cujos custos da compra para revenda podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS (alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Assim, não se pode admitir o cálculo de créditos sobre os fretes em operações de vendas, uma vez que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente limitou tal prerrogativa aos bens citados no inciso I deste artigo, no qual não se encontra tais produtos.

PESSOA JURÍDICA; SUJEITA À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA EM RELAÇÃO A PARTE DE SUAS RECEITAS. INEXISTÊNCIA DE SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA COM ESCRITURAÇÃO. MÉTODO DE RATEIO DOS CRÉDITOS. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. No caso de a pessoa jurídica não dispor de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, o crédito será determinado pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

MULTA. APLICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. Cabe a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de lançamento de ofício por falta de recolhimento de contribuições devidas.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, por negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentará declaração de voto.

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de **Auto de Infração** lavrado contra a empresa DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA., em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e para a COFINS, referente aos períodos de apuração 01/2010 a 12/2011. A fiscalização cancelou na escrituração contábil da Recorrente todos os créditos relativos a frete nas operações de venda de produtos sujeitos à tributação monofásica no período fiscalizado.

Apurado o valor do principal glosado referente às Contribuições em questão, adicionados os juros de mora, e a multa, chega-se aos seguintes valores: R\$ 1.040.972,24 de Contribuição da COFINS e R\$ 226.000,55 da Contribuição de PIS, o que totaliza o valor de R\$ 1.266.972,79 (fls. 1.363/1.380). Arelado ao lançamento acima descrito, a fiscalização promoveu a glosa de créditos de PIS e da COFINS apurados nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, no montante de R\$ 1.910.696,22 para o PIS, e R\$ 8.800.782,59 para a COFINS (fl. 1.359).

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.345/1.362, produzido pelo Fisco, registra que a Recorrente, por ser distribuidor/revendedor de produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica do PIS e da COFINS, se utilizou indevidamente de créditos calculados em relação a **frete nas operações de venda**, sendo que tal fato foi o que motivou a autuação empreendida.

Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me dos principais trechos reproduzidos do relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos (fls. 1.636/1.651):

"(...) Aduz o agente fiscal no bojo do TVF que “distribuidores, atacadistas e comerciantes varejistas que revendem produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e cosméticos, não se sujeitam ao recolhimento do PIS e da COFINS e, portanto, não há o que se falar em direito a aproveitamento de créditos relativos às citadas contribuições, devendo, apenas, recolher as contribuições calculadas sobre as demais receitas não tributadas no modelo monofásico”.

Durante o procedimento de auditoria, a fiscalização constatou que o contribuinte comercializa produtos que se enquadram tanto no regime monofásico de apuração (especial), quanto no sistema comum de tributação.

Analizando os assentamentos contábeis do contribuinte, bem como a documentação que os embasavam, o auditor-fiscal concluiu não ser possível determinar com precisão o valor do frete gasto em cada mercadoria (segregado por regime de apuração).

Em vista desse fato, o agente tributário se utilizou do mecanismo de rateio proporcional para a determinação do montante dos créditos passíveis de utilização e, por conseguinte dos créditos que teriam sido indevidamente apurados (fretes na venda de produtos sujeitos ao regime monofásico).

O cálculo do rateio foi realizado tomando-se por base os dados relativos às receitas auferidas, fornecidos pelos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) produzidos pelo contribuinte.

As tabelas de fl. 1359/1361 do TVF apresentam resumos mensais das irregularidades detectadas, já os demonstrativos de fls. 1366 e 1375 registram as contribuições apuradas.

Cientificado do feito fiscal em 30/09/2014 (fl. 1384), o contribuinte apresentou impugnação em 28/10/2014 (fls. 1312/1443), onde alega, em suma o seguinte:

1- Do erro de procedimento:

- O procedimento relativo aos meses 01 e 02/2010 deveria ter sido o mesmo, pois a apuração do PIS e Cofins destas competências foi realizada nos mesmos moldes dos períodos seguintes e era suficiente para a quitação do tributo;*
- O valor de crédito de frete lançado pela fiscalização representa a apuração dos meses de competência 01 e 02/2010, bem como o saldo remanescente declarado no DACON de dezembro de 2009, que foi objeto de pedido de ressarcimento (cita processos administrativos);*

- *Mesmo com a glosa de créditos de frete não haveria tributo devido, pois os demais créditos de PIS e Cofins seriam suficientes para a quitação dos tributos, como ocorreu nos demais meses (03/2010 a 12/2011).*

2- Do direito ao crédito relativo ao frete de venda:

- *O art. 3º, IX, da Lei 10.833, de 2003 e o art. 8º, II, “a”, asseguram o creditamento do valor relativo ao frete nas vendas;*
- *A Portaria 37 de 1992 do Ministério da Fazenda, em seu art, 2º, § 2º, destaca que o frete deve ser arcado pelo atacadista.*

3- Do crédito de frete na venda de produtos monofásicos:

- *A autuação constrói uma restrição ao uso do crédito inexistente no art. 3º, I, da Lei 10.833/03. A exceção contida neste item limita-se exclusivamente o crédito relativo à aquisição dos bens, e assim o faz porque este bem quando revendido não terá a incidência de PIS e Cofins;*
- *A impugnante vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, logo tem direito ao crédito conforme inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03;*
- *O inciso IX ao citar os incisos I e II apenas faz o link da operação de armazenagem e frete, a necessidade de se tratar de mercadorias adquiridas para revenda. Pois o frete decorrente, por exemplo, da venda de ativos da empresa, não geraria crédito, pois não se trata de bem adquirido para revenda;*
- *A exceção do crédito relativo ao inciso I, não se aplica ao inciso IX. Para que isso ocorresse seria necessário que tal referência também estivesse no inciso IX, ou seja, nesse inciso deveria estar consignado que o frete relativo a operação de venda das mercadorias das alíneas “a” e “b” não geraria crédito;*
- *Apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e Cofins, o frete o é. O serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela impugnante será tributado em PIS/Cofins devido por aquela, sobre o valor pago pelo impugnante. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade. No momento em que o creditamento aqui é negado a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei 10.833/03;*
- *A União, por meio da Medida Provisória nº 413/2008 tentou excluir/limitar os créditos e PIS/Cofins em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de produtos sujeitos ao regime monofásico, porém esta alteração jamais prosperou, tendo em vista que a referida Medida Provisória foi convertida em Lei e essas alterações foram vetadas, portanto, revogando o § 14 do artigo 3º da Lei Nº 10.637, de 2002 (PIS) e o § 22 do art. 32 da Lei Nº 10.833, de 2003 (COFINS), que limitavam os créditos das Contribuições aos Distribuidores/Atacadistas;*

- *Se o crédito de frete relativo a aquisição do produto monofásico é válido, mais o será o relativo ao frete de venda que está expressamente previsto em lei.*

4- Do uso indevido da aferição indireta:

- *A autuação admite parte do crédito, porém define o valor deste crédito mediante uma aferição indireta sob o fundamento de que não seria possível a definição exata do valor do frete relativo a venda de um ou outro produto;*
- *A aferição indireta que nada mais é do que o arbitramento dos valores, somente é admissível quando se verifica que a contabilidade da empresa é inidônea, ou seja, quando não há uma escrituração contábil de acordo com as normas vigentes;*
- *O ilustre auditor entendeu por aplicar a aferição, apesar de deixar claro em seu relatório que todos os registros contábeis pertinentes foram feitos e na checagem por amostragem realizada não encontrou nenhuma irregularidade; resta claro que não era possível a aplicação da aferição indireta.*

5- Do erro de cálculo – fls 1357 – Tabela III:

- *Há ainda um erro nos cálculos no que se refere às competências 10, 11 e 12 de 2011.*

Nos meses em questão o ilustre auditor utilizou como base de análise os balancetes da Impugnante e não o DACON como feito em todas as demais competências (DOC. 06).

A justificativa para tal mudança de critério foi a divergência entre os valores de despesa de frete informados no DACON e registrados nos balancetes dos meses em questão;

- *Conforme se pode verificar nos documentos anexos (DOCS. 07 a 09), as diferenças entre os valores lançados em DACON e nos balancetes, decorre do fato de que nos balancetes estão lançadas provisões de pagamento futuro e que não devem ser consideradas, portanto, o valor correto é o registrado em DACON, onde consta o valor efetivamente gasto a título de frete naquele mês;*

É tão explícito o equívoco, pois a fiscalização considerou para apuração dos valores de PIS e COFINS sempre a base menor, ora DACON ora balancete, cite-se os meses de maio a setembro de 2011 em que o DACON foi considerada por estar com valores inferiores. Admitir a alteração de critério implica em reconhecimento de crédito a menor em favor da Impugnante.

6- Da multa aplicada:

- *É imperiosa a necessidade de exclusão da multa aplicada de 75%, visto que o período de 01 e 02/2010 não poderiam ter sido lançados pela fiscalização, tendo em vista a existência de crédito remanescente de 2009 declarado pela Impugnante na DACON,*

cujo período encontra-se suspenso aguardando a decisão da manifestação de inconformidade apresentada pela Impugnante em 2013;

- Na remota hipótese de manutenção, necessária a sua redução, uma vez que a multa aplicada configura confisco, somente sendo justificável caso comprovado dolo, o que inexistiu no presente caso, uma vez que, como supra exposto, o entendimento do contribuinte está de acordo com o entendimento do CARF;*
- Sendo assim, a multa aplicada deve ser reduzida ao percentual de, no máximo, 50% conforme art. 44, II, da Lei 9.430/96;*
- A manutenção de multa como exposto ofende o princípio da razoabilidade, que é o espírito maior do extraído do Princípio do Devido Processo Legal inscrito na Constituição Federal no inciso LIV, do art.5º.*

Ao final da impugnação o defendente solicita o afastar o lançamento e as glosas realizadas sobre os créditos apurados pelo contribuinte.

É o Relatório.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme Ementa do Acórdão nº 08-34.205, de 24/06/2015, prolatado pela DRJ em Fortaleza (CE):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES NA VENDA.PRODUTOS TRIBUTADOS COM INCIDÊNCIA CONCENTRADA/MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. 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 da Cofins, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados.

PESSOA JURÍDICA SUJEITA À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA EM RELAÇÃO A PARTE DE SUAS RECEITAS. INEXISTÊNCIA DE SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA COM ESCRITURAÇÃO. MÉTODO DE RATEIO DOS CRÉDITOS Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. No caso de a pessoa jurídica não dispor de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, o crédito será

determinado pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

MULTA. APLICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. Cabe a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de lançamento de ofício por falta de recolhimento de contribuições devidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETES NA VENDA. PRODUTOS TRIBUTADOS COM INCIDÊNCIA CONCENTRADA/MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. 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 de PIS, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos às despesas de frete na venda dos aludidos produtos, ainda que os fretes tenham sido por ela suportados.

PESSOA JURÍDICA SUJEITA À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA EM RELAÇÃO A PARTE DE SUAS RECEITAS. INEXISTÊNCIA DE SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA COM ESCRITURAÇÃO. MÉTODO DE RATEIO DOS CRÉDITOS. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. No caso de a pessoa jurídica não dispor de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, o crédito será determinado pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

MULTA. APLICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. Cabe a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) nos casos de lançamento de ofício por falta de recolhimento de contribuições devidas.

Impugnação Improcedente / Crédito Tributário Mantido

Em **20/07/2015** (fl. 1.674) a Recorrente foi devidamente cientificada por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e não resignada com a r. decisão, a empresa em **17/08/2015** (fl. 1.677), interpôs o presente recurso voluntário, (fls. 1.679/1.709) no qual, repisa os argumentos de sua impugnação e em suma, alega o descabimento das glosas no Auto de Infração, argumentando as seguintes razões:

(i) ressalta que a glosa não afasta o **direito ao crédito sobre o frete nas operações de venda**, mas apenas em relação ao frete de venda dos produtos sujeitos à tributação pelo regime monofásico. Destaca-se também que não há qualquer discussão sobre a natureza e validade dos fretes contabilizados, ou seja, não há dúvidas de que: (a) há a operação de frete, (b) que este é relativo a venda dos produtos e (c) de que o valor frete é arcado pela Recorrente na operação de venda;

(ii) que o distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e higiene pessoal) estando sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas Contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas de frete nas operações de venda por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

(iii) aduz que o CARF no ano de 2015 firmou entendimento segundo o qual o distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas incidência das contribuições ao PIS e da COFINS (produtos de perfumaria, de toucador e higiene pessoal) estando sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas de frete nas operações de venda por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do Acórdão CARF nº 3402-002.513 de 21/01/2015;

(iv) do uso indevido da **aferição indireta**: a fiscalização admite parte do crédito, porém define o valor deste crédito mediante uma aferição indireta sob o fundamento de que não seria possível a definição exata do valor do frete relativo a venda de um ou outro produto; afirma que aferição indireta, que nada mais é do que o arbitramento dos valores, somente é admissível quando se verifica que a contabilidade da empresa é inidônea, ou seja, quando não há uma escrituração contábil de acordo com as normas vigentes; no entanto, o Fisco entendeu por aplicar a aferição, apesar de deixar claro em seu Relatório que todos os registros contábeis pertinentes foram feitos e na checagem por amostragem realizada não encontrou nenhuma irregularidade; resta claro que não era possível a aplicação da aferição indireta. Portanto, assim sendo, é inadmissível a aferição realizada sendo necessária, se mantido o entendimento de que não é possível o creditamento relativo ao frete da venda do produto monofásico, que se baixe o feito em **diligência** para a apuração efetiva do valor do frete relacionado às operações de venda dos produtos sujeitos à tributação no mercado interno;

(v) Do erro de cálculo, fls. 1.357, Tabela III: Há ainda um erro nos cálculos no que se refere às competências 10, 11 e 12 de 2011. Nos meses em questão a fiscalização utilizou como base de análise os balancetes da empresa e não o DACON, como feito em todas as demais competências; entretanto tal análise está equivocada e o equívoco foi destacado pela Recorrente na fase de fiscalização. Conforme se pode verificar do arquivo "Análise do Auto de Infração", as diferenças entre os valores lançados em DACON e nos balancetes, decorre do fato de que nos balancetes estão lançadas provisões de pagamento futuro, portanto o valor correto é o registrado em DACON onde consta o valor efetivamente gasto a título de frete naquele mês, devendo a ser retificado o cálculo do crédito referente aos meses 10, 11 e 12 de 2011;

(vi) **Da multa aplicada:** a decisão recorrida manteve a multa imposta (75%), por entender que fora aplicada de acordo com a norma vigente, e que a administração não poderia apreciar a constitucionalidade de sua aplicação. Ocorre que a manutenção da glosa é ilegal, e consequentemente a aplicação da multa, haja vista que a Recorrente seguiu o entendimento já firmado pelo CARF, qual seja, pelo direito de descontar créditos relativos às despesas de frete nas operações de venda por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme definido pelo Acórdão CARF nº 3402-002.513, de 21/01/2015; assim, a multa aplicada deve ser reduzida ao percentual de, no máximo, 50% conforme art. 44, II, da Lei 9.430/96; a manutenção de multa como exposto ofende o princípio da razoabilidade, que é o espírito maior do extraído do Princípio do Devido Processo Legal inscrito na CF. Portanto, é mister que seja expurgada do débito a multa de 75% sobre os créditos glosados e reduzido o percentual da multa aplicada sobre o tributo devido ao patamar razoável de 20%, ou qualquer outro percentual que obedece aos princípios constitucionais brasileiros.

Por fim, requer que seja conhecido e provido o recurso voluntário para reformar a r. decisão atacada, afastando a glosa realizada sobre os créditos apurados pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade do Recurso

O **Recurso Voluntário** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2. Objeto da lide

A discussão confina-se à possibilidade de apuração de créditos no regime não cumulativo sobre frete na operação de venda de produtos sujeitos à **tributação concentrada ou monofásica**.

Mediante procedimento fiscal, os créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Recorrente, foram glosados pela fiscalização, sob o argumento de que não é permitido o aproveitamento de tais créditos quando os bens comercializados estão submetidos ao regime monofásico. A fundamentação para a negativa do crédito sob análise pode ser resumido na seguinte conclusão apresentada pela fiscalização, no item 33 do TVE (fl. 1.351):

"(...) A Pessoa Jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a fretes na operação de venda de Bens Adquiridos para Revenda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, EXCETO em relação a venda/revenda de PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL, dentre outros especificados na legislação".

3. Do Crédito de frete na venda de produtos monofásicos

Consta dos autos que a Recorrente atua no comércio atacadista de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e cosméticos, tendo realizado operações de revenda de produtos de incidência monofásica de PIS e COFINS, sujeitos, portanto, à alíquota zero na operação de revenda.

Afirma a Recorrente em seu recurso que "(...) a glosa não afasta o direito ao crédito sobre o frete de venda, mas apenas em relação ao frete de venda dos produtos sujeitos à tributação pelo regime monofásico. Destaca-se também que não há qualquer discussão sobre a natureza e validade dos fretes contabilizados, ou seja, não há dúvidas de que: (a) há a operação de frete, (b) que este é relativo a venda dos produtos e (c) de que o valor frete é arcado pela Recorrente na operação de venda".

Em resumo, entende a Recorrente que o distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e higiene pessoal) estando sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas Contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas de frete nas operações de venda por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No caso, cabe ressaltar que os produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, objeto das vendas da interessada são bens submetidos à alíquota zero, já que toda a tributação da cadeia econômica foi concentrada, pelo desenho legal, na indústria produtora ou nos importadores.

Durante o procedimento de auditoria, a fiscalização constatou que o contribuinte comercializa produtos que se enquadram tanto no regime monofásico de apuração (concentrado), quanto no sistema comum de tributação.

Pois bem. A sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e COFINS está toda ela organizada nas duas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, desde a composição da base de cálculo, as exclusões admitidas até a geração de créditos, não sendo possível ao intérprete alargar conceitos a fim de ver a geração de créditos admitida para outros dispêndios que não aqueles textualmente relacionados nesses diplomas.

Dentro deste contexto, a possibilidade de apuração de créditos sobre fretes desembolsados em operações de venda deve ser, portanto, buscada no próprio texto legal. E esse é bastante claro na vedação que faz à apuração de créditos sobre despesas com fretes e armazenamento incorridos na revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, ainda que tais dispêndios tenham sido suportados pelo vendedor.

Veja-se a redação do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da possibilidade de apuração de créditos não cumulativos:

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). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 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)

[...]

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; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

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:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (grifo nosso)

(...)

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

Não se faz necessários maiores esforços de interpretação para se chegar a conclusão de que a alínea “b” do art. 3º acima, refere-se exatamente aos bens sujeitos à tributação concentrada, como aqueles revendidos pela Recorrente e que foram listados no §1º, do art. 2º da referida Lei nº 10.833, de 2002.

Ora, se a alínea "b" do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03 expressamente dispõe que não se pode calcular créditos sobre os custos de compra para revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, é forçoso que se entenda esta vedação também abrange o frete incorrido nesta operação, uma vez que compõe o custo de aquisição desses produtos.

A Solução de Divergência Cosit nº 2/2017, DOU de 18/01/2017, que trata de ato de reforma da Solução de Divergência Cosit nº 5/2016, veda o crédito sobre fretes, na operação de venda, de atacadistas ou varejistas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico. Veja-se:

"(...) Conclusão:

25. Diante do exposto, resolve-se a presente divergência interpretativa afirmando-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

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

b) é vedada a apuração de créditos das contribuições 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" (..) Grifei.

Ademais, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, autoriza o cálculo de créditos sobre frete na operação de venda, porém limita o escopo: *"(...) nos casos dos incisos I e II (. . .)".* E como os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, não se encontra nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, também não há que se falar em créditos sobre fretes na revenda de tais produtos.

O STJ (Superior Tribunal de Justiça), também vem decidindo nesta direção, conforme precedente abaixo reproduzido, que veda uso de créditos de PIS e Cofins em sistema monofásico:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento. Precedentes: AgRg no Resp 1.221.142/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 18/12/2012. DJe 04/02/2013; AgRg no REsp 1.227.544/PR. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no REsp 1.256.107/PR, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 10/05/2012; AgRg no REsp 1.241.354/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 10/05/2012.”

(REsp 1346181 / PE; DJe 04/08/2014; Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)

42. Colhe-se do voto do Ministro Sérgio Kukina a seguinte argumentação:

“Em meu sentir, é correto o entendimento da impossibilidade de creditamento por parte do distribuidor que revende bem submetido à tributação monofásica. Com efeito, essa sistemática de apuração e cobrança consiste em concentrar em uma única fase (etapa de produção, fabricação e importação) a incidência de referidas contribuições, em que se fixam alíquotas superiores àquelas ordinariamente previstas e se desoneram as fases posteriores de comercialização.

(...) Assim, não se revela possível o aproveitamento de créditos pelo contribuinte, na hipótese, o distribuidor, que, apesar de integrar o ciclo econômico, não sofre a incidência da exação.” (Grifei)

Por fim, ainda em relação aos créditos, tratou o art. 15 da Lei nº 10.833/2003, relativo à COFINS, de atribuir ao PIS/Pasep o mesmo tratamento dado aos créditos inovados pelo inciso IX do art. 3º, no que tange às despesas de Armazenagem e Fretes:

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:

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei ;

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei.

Posto isto, a Recorrente está legalmente excluído da previsão do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, **não** tendo direito à apuração de créditos sobre despesas com fretes nas operações de vendas de produtos farmacêuticos, cosméticos, perfumaria e de toucador.

Quanto a elegação da Recorrente de que "o CARF firmou entendimento segundo o qual o distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas incidência das contribuições ao PIS e da COFINS (produtos de perfumaria, de toucador e higiene pessoal) estando sujeito ao regime não cumulativo de apuração, teria o direito de descontar créditos relativos às despesas de frete nas operações de venda por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do Acórdão CARF nº 3402-002.513 de 21/01/2015".

Cumprе esclarecer inicialmente que são improficuos os julgados administrativos trazidos no recurso, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos Colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, excetuando-se as Súmulas Vinculantes do

CARF, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...).

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;" [grifo nosso] Dessa forma, não são aproveitadas nesse voto as decisões administrativas apresentadas pelo impugnante.

Dessa forma, não são aproveitadas nesse voto as decisões administrativas apresentadas pela Recorrente.

Com esses fundamentos expostos, resta correta a glosa de créditos realizada pela Fiscalização.

4. Do Rateio proporcional (aferição indireta)

A Recorrente argumenta do uso indevido da aferição indireta adotado pelo Fisco. Aduz que, "(...) *fiscalização admite parte do crédito, porém define o valor deste crédito mediante uma aferição indireta sob o fundamento de que não seria possível a definição exata do valor do frete relativo a venda de um ou outro produto; afirma que aferição indireta, que nada mais é do que o arbitramento dos valores, somente é admissível quando se verifica que a contabilidade da empresa é inidônea, ou seja, quando não há uma escrituração contábil de acordo com as normas vigentes*".

Prossegue afirmando que o Fisco entendeu por aplicar a aferição, apesar de deixar claro em seu Relatório que todos os registros contábeis pertinentes foram feitos e na checagem por amostragem realizada não encontrou nenhuma irregularidade, restando claro que não era possível a aplicação da aferição indireta. Portanto, assim sendo, é inadmissível a aferição realizada sendo necessária, se mantido o entendimento de que não é possível o creditamento relativo ao frete da venda do produto monofásico, que se baixe o feito em **diligência** para a apuração efetiva do valor do frete relacionado às operações de venda dos produtos sujeitos à tributação no mercado interno.

Por outro lado, conforme relatado no TVF (fls. 1.345/1.362), a fiscalização justifica a utilização do rateio pela impossibilidade de segregar os valores dos fretes entre as mercadorias submetidas ao regime de tributação concentrada e as demais não submetidas àquele regime.

No referido TVF, Capítulo VI (Dos créditos Pleiteados pela Empresa), às fls. 1.352/1.354, a fiscalização relata que, de posse da documentação fiscal e contábil da empresa, aduz não ser possível, à luz dos assentamentos contábeis da Recorrente, elaborar tal segregação, sem se utilizar do método do rateio proporcional. Veja-se trecho abaixo reproduzido:

"(...)46. Ao analisar os Balancetes elaborados pelo contribuinte, foram constatadas as seguintes informações:

a. As despesas de frete são lançadas na conta 33010614 – FRETES, CARRETOS E DESPACHOS nos Balancetes de Verificação Mensal;

b. As despesas existentes na linha 7 das fichas 6A e 16A do DICON referem-se somente às DESPESAS DE FRETE, i.e., inexistente despesa de armazenagem;

c. Os lançamentos efetuados na conta 33010614 são sintéticos e se referem à soma de diversos Conhecimentos de Transporte de um mesmo prestador de serviço;

d. **Inexistência de critério de rateio das despesas de fretes em relação a cada tipo de mercadoria vendida.** Ou seja, todas as despesas de fretes foram consideradas na Base de Cálculo dos créditos, mesmo no caso de vendas de produtos monofásicos.

47. Em relação aos Conhecimentos de Transporte, embora estes confirmem robustez aos lançamentos contábeis, não é possível relacionar os valores das despesas de frete com as Notas Fiscais de venda emitidas pela empresa pelos motivos expostos a seguir:

a. Alguns Conhecimentos de Transporte não fazem referência às Notas Fiscais dos produtos transportados, contendo apenas a informação “DIVERSAS” no campo Nota Fiscal ou mesmo em branco;

b. Um mesmo Conhecimento de Transporte se refere a destinatários diversos e a quantidades de produtos e pesos/dimensões variados;

c. Em um mesmo Conhecimento de Transporte, podem ser encontradas mercadorias sujeitas ao Regime Monofásico de Tributação do PIS e da COFINS e também mercadorias sujeitas ao Regime Comum de Tributação, uma vez que consta apenas a descrição “Medicamentos” no campo “Natureza da Mercadoria”. Isso também foi constatado ao analisar uma Nota Fiscal.

48. **Todos esses três motivos descritos acima pressupõem um rateio do valor do frete entre as cargas transportadas, uma vez que não é possível, até mesmo para o próprio contribuinte, determinar com clareza o valor do frete gasto em cada mercadoria.**

49. Dessa forma, a fim de obter o valor das contribuições em epígrafe devidas pelo contribuinte e **considerando que o contribuinte não realizou o rateio das despesas de fretes para cada tipo de mercadoria vendida** e levando em conta a impossibilidade de relacionar os valores dessas despesas de frete com as mercadorias pelos motivos acima expostos, **foi realizada uma aferição indireta através da aplicação da técnica do rateio proporcional para a determinação do frete correspondente aos produtos sujeitos ao regime monofásico** de tributação do PIS e da COFINS, uma vez que a despesa de frete correspondente a esses produtos não confere ao sujeito passivo o direito ao creditamento, conforme exposto no capítulo V” (Grifei).

A respeito da legalidade dos critérios de rateio proporcional utilizado pelo Fisco no caso, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, prevê que:

(...).

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado,

exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal. (Grifei)

Como bem asseverado pela decisão *a quo*, o disposto no inciso II, do § 8º, acima transcrito, é bem claro ao determinar que a relação percentual deve ser aplicada aos custos, despesas e encargos comuns. Tais custos, despesas e encargos incidem sobre a receita de vendas de mercadorias e/ou serviços e, portanto, a relação percentual deve ser apurada dentro desse limite, por força do disposto no caput do art. 7º, que dispõe que o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Já o § 9º do art. 3º, acima transcrito, delegou competência à RFB editar as normas aplicáveis aos métodos de apuração. Nesse sentido, foi editada a IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004, (que dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para a COFINS, na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003), que dispõe no § 3º de seu art. 21:

Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º (...)

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do §2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês. (Grifei)

Portanto, ao contrário do alegado pela Recorrente em seu recurso, a fiscalização se baseou em metodologia de apuração dos créditos prevista na Lei nº 10.833, de 2003, que foi regulamentada pela IN SRF nº 404, de 2004.

Desta forma, não assiste razão à Recorrente, uma vez que o método de rateio utilizado pelo Fisco encontra respaldo na legislação de regência da matéria e, portanto, deve ser aceito como válido para fins de apuração dos créditos a que faz jus a Recorrente.

5. Do alegado erro de cálculo, fls. 1.357, Tabela III

Aduz a Recorrente em seu recurso que "(...) Há ainda um erro nos cálculos no que se refere às competências 10, 11 e 12 de 2011. Nos meses em questão a fiscalização utilizou como base de análise os balancetes da empresa e não o DACON, como feito em todas as demais competências; entretanto tal análise está equivocada e o equívoco fo destacado pela Recorrente na fase de fiscalização. Conforme se pode verificar do arquivo 'Análise do Auto de Infração', as diferenças entre os valores lançados em DACON e nos balancetes, decorre do fato de que nos balancetes estão lançadas provisões de pagamento futuro, portanto o valor correto é o registrado em DACON onde consta o valor efetivamente gasto a título de frete naquele mês, devendo a ser retificado o cálculo do crédito referente aos meses 10, 11 e 12 de 2011".

A referida TABELA III elaborada pela fiscalização às fls. 1.357, que se refere a "Base de Cálculo dos Créditos INDEVIDOS de PIS e COFINS (jan/2010 a set/2011)", registra que o mesmo se utilizou tanto das receitas declaradas pela Recorrente em seu DACON, quanto daquelas registradas em BALANÇETES produzidos pela empresa. Nesse passo, para efeito de determinação dos créditos passíveis de glosa, a fiscalização fez uso do menor valor registrado, quando estes se mostravam divergentes.

Em primieor lugar, ressalta-se que tanto o DACON quanto os BALANÇETES foram produzidos pela Recorrente e contemplam informações úteis para fins de apuração das bases de cálculo dos créditos. Portanto, a fiscalização pode se valer de qualquer das duas fontes para embasar o lançamento. No caso sob análise, devido a divergência entre as informações prestadas (documento fiscal e contábil), o autuante utilizou o menor valor de despesas com fretes e este fato não macula o procedimento fiscal. Restando correta a metodologia aplicada.

A Recorrente afirma que os valores corretos foram declarados no DACON, e que, das quantias registradas nos balancetes, deveriam ter sido descontadas provisões para pagamento futuro apontadas naqueles demonstrativos.

Visando comprovar o equívoco, a Recorrente apresentou junto com a Impugnação cópias extraídas de livro razão contábil referente aos três meses sob análise.

Como esta matéria encontra-se bem analisado pela decisão recorrida, adoto-as como fundamento de decidir, registrando que os valores de frete demonstrados na fl. 1.358 do TVF, foram obtidos a partir do arquivo magnético entregue pelo contribuinte (anexado aos autos através arquivo não paginável de fl. 145).

Aquele arquivo contém os lançamentos contábeis realizados no livro razão referentes à conta de fretes nas vendas em todos os meses do período fiscalizado, e lá é possível observar que provisões, estornos e ajustes diversos já foram levados em conta na determinação do total apurado em cada um dos três meses.

Ocorre que, naquele demonstrativo, o contribuinte exclui quantia adicional em cada mês para a determinação dos valores declarados em DACON, contudo, não demonstra o motivo de tal exclusão.

O extrato abaixo, obtido do arquivo acima citado (apresentado pela empresa), exemplifica o resumo da conta relativa ao mês de outubro de 2011 e a exclusão realizada. Nos demais meses, o fato se repete.

5.916.035,86	Total com a conta 33010614				
11.108.085,48	Total Débitos				
-5.192.049,62	Total Créditos				
5.916.035,86	Total com a conta 33010614				
68.461,24	Conta 11020502				
602.383,27	Excluído ba base do Dacon				
6.586.880,37	Dacon				

A recorrente afirma que as exclusões são devidas a provisões para pagamento futuro, contudo, os documentos apresentados junto com a impugnação não conseguem justificar as quantias excluídas, nem a partir deles é possível reproduzir os valores de despesa de frete considerados corretos, conforme a peça de defesa.

Registre-se que é na impugnação que os elementos de prova devem ser apresentados pelo defendente (art. 16, § 4º do Decreto 70.235, de 1972). Portanto, a simples afirmação desprovida de elementos de prova, não tem o condão de afastar a apuração feita pela fiscalização, que foi embasada em documentos produzidos pela própria empresa.

Portanto, correta a decisão de piso, não se vislumbrando erro no cálculo dos créditos apurados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2011.

6. Dos Valores lançados em janeiro e fevereiro de 2010

A Recorrente nada se pronunciou sobre as valores lançados em janeiro e fevereiro de 2010 (item "5", da decisão DRJ). Como se sabe, regra geral, considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa matéria que não tenha sido expressamente contestada no recurso voluntário.

7. Multa de 75% aplicada no Auto de Infração

Aduz a Recorrente contesta a decisão recorrida que manteve a multa imposta (75%) (por entender que fora aplicada de acordo com a norma vigente, e que a administração não poderia apreciar a constitucionalidade de sua aplicação). Ocorre que a manutenção da glosa é ilegal, e consequentemente a aplicação da multa, haja vista que a Recorrente seguiu o entendimento já firmado pelo CARF, conforme definido pelo Acórdão CARF nº 3402-002.513, de 21/01/2015; assim, a multa aplicada deve ser reduzida ao percentual de, no máximo, 50% conforme art. 44, II, da Lei 9.430/96; que a manutenção de multa como exposto ofende o princípio da razoabilidade, que é o espírito maior do extraído do Princípio do Devido Processo Legal inscrito na CF. Portanto, é mister que seja expurgada do débito a multa de 75% sobre os créditos glosados e reduzido o percentual patamar razoável de 20%, ou qualquer outro percentual que obedece aos princípios constitucionais brasileiros.

Preliminarmente é importate frizar que o fato da Recorrente possuir créditos em períodos anteriores, no máximo, ensejaria a possibilidade de compensação de seus débitos por meio da apresentação de Declarações de Compensação, situação que não se constatou na espécie, visto que os créditos apurados ao final de 2009 foram objeto de Pedido de Ressarcimento. Portanto é equivocado afirmar que a possível apuração de crédito relativamente

a um determinado período teria o condão de inibir, em períodos subsequentes, a aplicação de multa por falta de pagamento das contribuições.

Quanto ao posicionamento da Recorrente que implica na apreciação de constitucionalidade da legislação que disciplina a aplicação de penalidades no procedimento de ofício, no caso concreto o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, a qual prevê o percentual e valores cabíveis à espécie dos autos.

Relativamente à multa de ofício, estando a penalidade expressamente prevista em texto legal, só cabe à administração verificar a existência dos pressupostos de fato para sua aplicação. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada, conforme define o art. 142 do CTN. Veja-se:

***Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

***Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Quanto as alegações relativas à abusividade ou à inconstitucionalidade da multa de ofício, estão fora da alçada de competência das esferas administrativas de julgamento e devem ser levadas ao Poder Judiciário, se for o caso, a teor da Súmula CARF nº 2.

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

Registre-se ainda que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação da norma vigente, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.941/2009).

Quando ao alegado que a manutenção da glosa é ilegal, e consequentemente a aplicação da multa, haja vista que a Recorrente seguiu o entendimento já firmado pelo CARF, conforme já esclarecido em tópico anterior, são improficuos os julgados administrativos trazidos no recurso, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos Colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, excetuando-se as Súmulas Vinculantes do CARF, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Assim, deve ser mantida a multa na forma como aplicada pela fiscalização.

8. Do pedido de Diligência

O pedido de diligência realizado na peça recursal há que ser indeferido, uma vez que a mesma seria desnecessária ao julgamento da presente lide.

Embora a Recorrente alega que "(...) é inadmissível a aferição realizada sendo necessária, se mantido o entendimento de que não é possível o creditamentd relativo ao frete da venda do produto monofásico, que se baixe o feito em **diligência** para a apuração

efetiva do valor do frete relacionado às operações de venda dos produtos sujeitos à tributação no mercado interno".

No entanto, conforme analisado no tópico "**4**" deste voto (***Do Rateio proporcional - aferição indireta***), restou claro que ao contrário do alegado pela Recorrente em seu recurso, a fiscalização se baseou em metodologia legal de apuração dos créditos prevista na Lei nº 10.833, de 2003, que foi regulamentada pela IN SRF nº 404, de 2004.

Ressalta-se que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, autoriza o julgador a determinar, de ofício ou a pedido, perícias ou diligências, quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio.

Desta forma, não há dúvidas quanto a legalidade do procedimento adotado pelo Fisco durante o procedimento fiscal. As informações apresentadas pela fiscalização e os elementos disponibilizado pela Recorrente, presentes neste processo, a meu ver, permitem que formemos convicção a esse respeito.

Portanto, em face da existência nos autos de elementos de provas suficientes para o julgamento do processo, torna-se prescindível a realização de diligência ou perícia.

Posto isto, voto por indefir o pedido de diligência solicitado.

9. Dispositivo

Diante de tudo o que fora exposto, voto no sentido sentido **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênias à Ilustre relatora para divergir acerca da possibilidade de credimento dos custos relativos aos fretes para venda arcados pela Recorrente, em razão de se sujeitar ao regime não cumulativo de apuração das contribuições sociais sobre a receita bruta, a despeito dos produtos vendidos estarem sujeitos à incidência monofásica dos referidos tributos.

Como ponto de partida, é preciso que resta clara a distinção entre o regime não cumulativo e a técnica da monofasia, o que faço com suporte nas razões aduzidas pelo Insigne Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, em voto unanimemente acatado por este Colegiado e convertido no Acórdão nº 3402-004.356:

22. A lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.

23. Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, § 12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípua é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.

24. Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.

25. Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não-cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da lei n. 10.833/03 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição. Vejamos o que diz o citado dispositivo:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...).

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do §3º do art. 1º;

(...).

26. O citado art. 1º, §3º, inciso IV da lei n. 10.833/03 assim prescrevia à época dos fatos:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...).

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

(...).

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

(...).

27. Logo, empresas como a recorrente, sujeitas à incidência monofásica do tributo, estavam fora do regime não-cumulativo e, por conseguinte, impedidas de creditamento, exatamente como prescrito originalmente no art. 3º, I da lei n. 10.833/03:

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

(...).

28. Ocorre que, em agosto de 2004 a lei n. 10.865/04 alterou a redação do citado art. 1º da lei n. 10.833/03, o que se deu nos seguintes termos:

Redação original:

Art. 1º (...).

(...).

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

(...).

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

Redação após alteração pela lei 10.865/04:

Art. 1º (...).

(...).

IV - de venda de álcool para fins carburantes;

(...).

29. Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, (...);

Desse modo, a partir do advento da Lei nº 10.865/04, a monofasia deixou de representar óbice ao creditamento de custos e despesas autorizadas pelas leis 10.833/03 e 10.637/02, nas empresas sujeitas ao regime não cumulativo, em vista da já elucidada distinção

entre os regimes apontados. Nesse sentido também é o claríssimo voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, no Acórdão CARF nº 3401-002.893:

A Monofasia aqui referida, que alguns denominam incidência monofásica, outros de regime de tributação monofásica, vou preferir considerar como regime de recolhimento (de tributo). Labuto com a perspectiva que ele não pode ser embaralhado com o conceito de não cumulatividade (ou de cumulatividade, seu oposto).

O regime de recolhimento monofásico é medida de governança fiscal que, na cadeia de produção-comercialização de determinado produto, seleciona a operação de produção para identificar o responsável pelo recolhimento do tributo considerado representativo ou equivalente da tributação incidente ao longo de toda essa cadeia nas posteriores operações de comercialização. Assim, os contribuintes na sequência dessa cadeia ficam desonerados do pagamento desse tributo.

Esse regime de recolhimento trabalha sobre a unidade de registro "cadeia de produção-comercialização". Ele tem seu termo quando o produto não será submetido a comercialização, como, por exemplo, quando ele é incorporado ao patrimônio, ou é consumido, ou é aproveitado na produção de outro produto.

A não cumulatividade, por sua vez, haure seu sentido corrente do âmbito do IPI. Nessa perspectiva – para o IPI – ele é instituto basilar do direito tributário e prevê a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ele mantém íntima relação com os princípios constitucionais que orientam tratar igualmente os iguais, ou seja, não beneficiar mais alguns do que os outros do mesmo ciclo produtivo (Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva Objetiva) e orientam evitar a incidência do tributo sobre tributo, o inaceitável efeito confiscatório ou "cascata". Em linhas gerais, espera-se que a não cumulatividade oriente e fundamente normas de tributação, no que for aplicável.

As técnicas de creditamento podem estar entre elas. Elas são concebidas, na maior parte das vezes, para observar esse instituto. Mas há hipóteses na legislação em que as técnicas de creditamento não estão adstritas à não cumulatividade; elas atendem a outros princípios legais ou a outros interesses de governança tributário-fiscal (ex.: incentivos; benefícios).

Entretanto, a meu ver, a não cumulatividade dedicada às contribuições PIS e COFINS tem outro sentido, regras e critérios diferentes daquela do IPI, e passo a expor esse meu entendimento preliminar.

(...).

A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI **não corresponde** ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. O regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS é um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

As Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003 disciplinam o creditamento para por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. **E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:**

1. a materialidade do PIS e da COFINS está na receita tributável; 2. a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita

tributável para com a ocorrência do fator admitido pelas leis que disciplinam a matéria; 3. logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado sejam eles necessários para a geração da receita tributável.

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causação ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada. Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

(...).

Outro não é, inclusive, o entendimento recentíssimo do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1.051.634/CE, de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTE. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

I - O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

II - O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

III - O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

IV - Agravo Regimental provido.

(STJ; AgRg no REsp 1051634/CE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 27/04/2017) (grifos nosso).

Diante das considerações postas acima, verificando-se que a monofasia não é um impedimento à incidência não cumulativa do PIS/Cofins, bem como ao direito da empresa se creditar de custos inerentes à geração da receita, com expressa autorização legal, há que se concluir pelo direito dela aos créditos gerados pelos fretes de venda, na forma do art. 3º, IX das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário da Recorrente.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto