



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.731581/2019-36
ACÓRDÃO	3101-004.519 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEROLA DISTRIBUIÇÃO E LOGISTICA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE PRÓPRIO DE MERCADORIAS. FRETE ENTRE FILIAIS. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo, para fins de apuração de créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, deve ser interpretado com base nos critérios de essencialidade ou relevância, conforme entendimento firmado no REsp 1.221.170/PR (recurso repetitivo).

O gasto com combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que realiza transporte próprio das mercadorias comercializadas não se enquadra no conceito de insumo, não sendo passível de creditamento. Da mesma forma, o crédito sobre fretes entre estabelecimentos da mesma empresa.

ALUGUEL DE VEÍCULOS. DEPRECIAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não é permitido o creditamento sobre aluguéis de veículos, nos termos do art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que o dispositivo legal se refere apenas a "prédios, máquinas e equipamentos". Igualmente, é vedado o crédito de depreciação de veículos que não se enquadram como bens utilizados na produção ou prestação de serviço.

BONIFICAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Para serem excluídas da base de cálculo, as bonificações devem ser concedidas de forma incondicional e constar na mesma nota fiscal de

venda. A falta de documentação comprobatória inviabiliza o reconhecimento do direito.

RECEITAS FINANCEIRAS. DECRETO Nº 8.426/2015. APLICAÇÃO. LEGITIMIDADE.

Na esfera administrativa, não cabe afastar a aplicação de normas legais ou infralegais com fundamento na inconstitucionalidade. A aplicação das alíquotas previstas no Decreto nº 8.426/2015 é obrigatória.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A exclusão de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo de PIS/Cofins exige a apresentação de documentação que comprove a efetiva inclusão e os respectivos valores, o que não foi feito.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS. LEGITIMIDADE.

A multa de ofício prevista na legislação tributária é legal, e sua natureza tributária justifica a incidência de juros moratórios, conforme jurisprudência do CARF, STJ e STF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do capítulo recursal referente à “Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS”. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as glosas relativas a despesas de frete na aquisição de insumos não tributados, desde que os serviços de transporte tenham sido efetivamente tributados. Vencidos Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que reverteram, também, as glosas sobre despesas com combustível, com lubrificantes, com despesas de Aluguel de Veículos (Caminhões), e com depreciação de veículos. O Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues votou pelas conclusões no capítulo referente à inclusão das bonificações da base de cálculo das exações.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relatora

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Sabrina Coutinho Barbosa (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Perola Distribuição e Logística S/A, em razão de autuação referente a PIS e COFINS, nos montantes respectivos de R\$ 28.319.251,38 e R\$ 6.100.577,74, já computados os juros moratórios e a multa de ofício.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pela fiscalização para os fins do lançamento, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 441 e seguintes):

O Fisco apresenta o relato do andamento da ação fiscal no “Relatório Fiscal de Encerramento do Procedimento Fiscal” – ReFisc, fls. 222 a 241.

Após suas considerações iniciais, aponta o autuante que, da análise ocorrida durante o procedimento fiscal, foram constatadas oito infrações cometidas pelo sujeito passivo:

...

São elas: 1) apuração de crédito sobre despesas com combustíveis e lubrificantes; 2) sobre despesas com frete de compra de produtos não tributados, sobre despesas de transporte de produtos acabados entre filiais; 3) sobre despesas com aluguel de caminhões; 4) sobre despesas de depreciação de veículos; 5) não ofereceu à tributação despesas de doações recebidas; 6) não tributou receitas diversas e 7) não tributou receitas financeiras.

A oitava infração trata de ajustes de redução de débitos sem embasamento legal/judicial.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009 COOPERATIVA MÉDICA. TRIBUTAÇÃO. As cooperativas médicas devem ser tributadas em função das receitas auferidas, admitidos os ajustes previstos na legislação tributária, independente de o ato ser considerado cooperativo ou não. INDENIZAÇÕES COM EVENTOS OCORRIDOS.

CUSTOS COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. CARÁTER INTERPRETATIVO DE DISPOSITIVO. As indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do parágrafo 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, compreendem não só os custos com beneficiários de outras operadoras, mas também os custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde da própria operadora. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. COOPERATIVAS MÉDICAS. REGIME CUMULATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS. NÃO TRIBUTAÇÃO. As receitas financeiras não se enquadram no conceito de faturamento da Lei nº. 9.718/98, visto que não se tratam de receitas oriundas do exercício das atividades empresariais das cooperativas médicas, ou seja, a venda de mercadorias ou a prestação de serviços de qualquer natureza. Destarte, devem excluídas da base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009 COOPERATIVA MÉDICA. TRIBUTAÇÃO. As cooperativas médicas devem ser tributadas em função das receitas auferidas, admitidos os ajustes previstos na legislação tributária, independente de o ato ser considerado cooperativo ou não.

INDENIZAÇÕES COM EVENTOS OCORRIDOS. CUSTOS COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. CARÁTER INTERPRETATIVO DE DISPOSITIVO. As indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do parágrafo 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, compreendem não só os custos com beneficiários de outras operadoras, mas também os custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde da própria operadora. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. COOPERATIVAS MÉDICAS. REGIME CUMULATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS. NÃO TRIBUTAÇÃO. As receitas financeiras não se enquadram no conceito de faturamento da Lei nº. 9.718/98, visto que não se tratam de receitas oriundas do exercício das atividades empresariais das cooperativas médicas, ou seja, a venda de mercadorias ou a prestação de serviços de qualquer natureza. Destarte, devem excluídas da base de cálculo da contribuição.

Ato contínuo, foi interposto recurso voluntário pela Recorrente onde alega em síntese, que:

- Preliminarmente, a cassação do acórdão recorrido, sob fundamento de que teria ocorrido cerceamento ao direito de defesa, ante o indeferimento da prova pericial para revisão dos lançamentos realizados;
- No mérito, alega ser possível o creditamento sobre despesas com combustíveis e lubrificantes, de acordo, inclusive, com a decisão proferida no julgamento do Acórdão nº 3402-003.992 desse Conselho, que teria entendido que os gastos com combustíveis e manutenção da frota essencial para a realização da atividade principal da pessoa jurídica (atacadista) propiciam a dedução de crédito como insumo.
- Quanto ao creditamento sobre despesas de transporte de produtos acabados entre filiais, a Recorrente também afirma ser possível, com supedâneo no Acórdão nº 3302-01.068, bem como no julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9303-006.135, que teria possibilitado o direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre as despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa.
- No que concerne ao creditamento sobre despesas com frete de compra de produtos não tributados, a Recorrente afirma que este Conselho, no acórdão nº 3402.003.968, teria concluído que a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado, inexistindo óbice para o creditamento nesta situação.
- Posteriormente, quando as despesas com aluguel de caminhões, a Recorrente afirma que a Terceira Turma teria validado o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre tais gastos, em consonância com o que prevê o acórdão nº 9303-008.575, afirmando que tais despesas configuram insumo da atividade da recorrente, por serem essenciais ou ao menos relevantes aos negócios da empresa (em consonância com o que estabeleceu o Resp nº 1.221.170/PR).
- Afirma que as despesas de depreciação de veículos também devem ser creditadas, considerando o ramo de atuação da empresa da Recorrente, afirmando que a distribuição das mercadorias vendidas com intermédio de frota própria de veículos integra o objeto da atividade da empresa, por trata-se de um serviço de transporte e entrega de mercadorias revendidas aos compradores;
- Que as mercadorias recebidas em bonificação e que se encontravam atreladas a uma operação de venda devem ser consideradas desconto incondicional e, portanto, excluídas das bases de cálculo dos impostos cobrados;
- Afirma que não incide PIS e COFINS sobre as receitas da atividade imobiliária, especialmente a locação de bens imóveis. De igual modo, afirma que as sobras de caixa e verbas de campanhas promocionais e incentivos e outras verbas recebidas, por não integrarem o conceito de faturamento, não se mostram passíveis de compor a composição das contribuições reclamadas.
- Requer seja reconhecida a inconstitucionalidade da cobrança de PIS/COFINS sobre receitas financeiras.

- Posteriormente, a Recorrente afirma que quanto a alegação de que teria verificado a redução de débitos de “PIS e COFINS informados na EFD C no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, não identificando nas respostas apresentadas pela empresa e em consulta ao sistema judicial do TRF1ª Região qualquer decisão judicial que permita tais ajustas na apuração” que teria impetrado MS nº 0067776-51.2011.4.01.3400, que teria concedido a segurança, razão pela qual, estaria suspensa a exigibilidade do crédito.
- No entanto, caso se entenda pela possibilidade de lançamento, a Recorrente alega que merece ser observado que os valores reclamados pela Autoridade, para fins de composição da base de cálculo do PIS/COFINS são equivocados, não podendo o ICMS ou ISS serem incluídos na base de cálculo, eis que são contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, conforme entendeu o STF no RE 240.785-2/MG.
- Requer a exclusão dos créditos presumidos do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, na medida em que o crédito-presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento;
- Da mesma forma, alega que deve ser determinada a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, carreando jurisprudências para corroborar o alegado;
- Posteriormente, a Recorrente alega ainda que deve ser excluído o PIS e COFINS da sua própria base, por não se consubstanciar receita do contribuinte.
- Por fim, a Recorrente alega que os percentuais de 75% do tributo imputado são abusivos e fogem ao limite do razoável, proporcional ou legal, requerendo ainda seja afastada a incidência de juros sobre a multa aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Preliminar

A Recorrente, inicialmente, requer a cassação do acórdão recorrido, alegando cerceamento de defesa em razão do indeferimento da prova pericial requerida para revisão dos lançamentos realizados, reiterando o pedido de sua realização.

Contudo, apesar dos argumentos apresentados, o simples indeferimento da prova pericial, por si só, não invalida o acórdão recorrido. A Recorrente não demonstrou qualquer vício processual capaz de configurar efetiva violação ao seu direito de defesa.

A documentação constante dos autos é suficiente para a formação da convicção do julgador, que pode apreciá-la de acordo com sua livre convicção, desde que de forma devidamente fundamentada, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

“ Seção VI Do Julgamento em Primeira Instância

[...]

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Assim, o pedido da Recorrente não merece acolhimento, uma vez que a decisão proferida pela DRJ é devidamente fundamentada, analisando de forma abrangente os argumentos e documentos trazidos aos autos. O julgador exerceu sua livre convicção, ainda que não tenha alcançado a conclusão esperada pela contribuinte.

No que tange ao indeferimento da perícia, conforme destacado no acórdão de origem, a realização de diligências ou provas periciais pressupõe a existência de pontos controvertidos ou obscuros nos autos. No presente caso, todas as informações necessárias para o deslinde da controvérsia estavam disponíveis.

A prova pericial somente deve ser admitida quando se mostrar essencial à resolução da controvérsia, não se prestando à simples finalidade de procrastinar o processo. Por isso, é legítimo seu indeferimento quando constatada sua inutilidade ou caráter meramente protelatório, nos termos do art. 38, § 2º, da Lei nº 9.784/99, combinado com o art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235/72. Esses dispositivos autorizam o indeferimento, por decisão fundamentada, de provas ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

(...)

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Dessa forma, não se configura qualquer nulidade no acórdão impugnado, sobretudo porque a instância a quo apreciou o mérito da demanda com base nas provas consideradas relevantes, fundamentando adequadamente sua decisão e formando seu convencimento de maneira legítima ao indeferir o pleito da contribuinte.

Mérito

A discussão travada no presente processo se refere a possibilidade de enquadramento com a finalidade de possibilitar o creditamento de PIS/Cofins.

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: *“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade** ou **relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”* Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão *“atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Em breve resumo, após o julgamento do Recurso Repetitivo e com a introdução da norma Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, é preciso constatar caso a caso se o gasto é

essencial, ou seja, se o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica ou mesmo não o sendo, se é relevante para obtenção do produto ou serviço.

CLÁUSULA IV – DO RAMO

A sociedade tem por objetivo a exploração dos ramos de comércio atacadista, varejista, importação e exportação de produtos alimentícios, produtos de limpeza, latarias, armarinhos, bebidas, ferragens, ferramentas, empacotamento de açúcar e fabricação de açúcar moído, triturado e refinado.

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade.

Despesas com combustíveis e lubrificantes.

Quanto à possibilidade de creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes, o inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 admite o desconto, desde que tais insumos sejam utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No caso em análise, conforme registrado no acórdão da DRJ, o próprio contribuinte declarou, no TIFP, que o combustível era utilizado em veículos próprios destinados à entrega das mercadorias comercializadas. Apesar disso, a autoridade julgadora de primeira instância concluiu que os créditos não seriam admissíveis, sob o fundamento de que a atividade de distribuição exercida pela Recorrente não configura prestação de serviço ou fabricação de bens, mas sim uma atividade meramente comercial, o que afastaria a possibilidade de enquadramento como insumo, conforme entendimento do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

Assiste razão a DRJ.

A Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que regulamentou o PIS/Pasep e a Cofins, é clara ao estabelecer que não é considerado insumo o serviço de transporte de produtos acabados:

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Ora, se o transporte não é insumo, tampouco o combustível utilizado para este fim poderia ser.

Mantenho a glosa.

Despesas de Transporte de produtos acabados entre filiais

No que se refere às despesas com o transporte de produtos acabados entre filiais, a Recorrente sustenta, com fundamento no Acórdão nº 9303-006.135 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que deve ser reconhecido o direito ao creditamento das contribuições.

Outrossim, não é possível o creditamento de despesas frete de produtos acabados também, eis que tais despesas ocorrem após a finalização do processo produtivo, não se enquadrando como insumo essencial à produção.

Vejamos o que prevê a Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217 Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024 Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015

Despesas de frete com aquisição de insumos não tributados.

No que se refere ao creditamento de valores relacionados ao frete na aquisição de insumos não tributados, a Recorrente sustenta que tal despesa possui natureza autônoma em relação ao insumo transportado, não havendo impedimento legal para sua apropriação como crédito no regime da não cumulatividade.

Com razão a Recorrente. O fato de a mercadoria adquirida estar sujeita a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência não inviabiliza, por si só, o aproveitamento de créditos relativos aos serviços de frete. Isso porque o transporte, enquanto prestação de serviço independente, sujeita-se a regime de tributação próprio e autônomo.

Conforme reiteradamente decidido por este Conselho, os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo de aquisição dos respectivos insumos e, mesmo que tais produtos não sejam onerados pelas contribuições ao PIS e à Cofins, os créditos sobre o valor do frete são legítimos, desde que tais serviços tenham sido efetivamente tributados.

CARF, 3ª Seção, Ac. 3401-011.736, j. 27/06/2023. Cf. CARF, 3ª Seção, Ac. 3401-010.662, j. 27/09/2022 "FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago".

Reforçando esse entendimento, a Súmula da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovada em 20/06/2024, dispõe expressamente:

Súmula 188: "É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições."

À luz desse entendimento consolidado, reconheço o direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos relativos aos fretes pagos na aquisição de insumos não tributados, desde que os serviços de transporte tenham sido devidamente tributados e registrados de forma autônoma.

Assim, voto pela reversão das glosas efetuadas sobre essas despesas.

Despesas com Aluguel de Veículos (Caminhões) e Depreciação de Veículos.

A Recorrente sustenta que o creditamento referente à locação de veículos está amparado pelo art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, argumentando que tais gastos estariam diretamente vinculados ao processo produtivo e, por essa razão, enquadrar-se-iam no conceito de insumo. Em apoio a essa tese, apresenta julgados deste Conselho que, supostamente, permitiriam tal aproveitamento.

Contudo, conforme bem ressaltado pela DRJ, a legislação estabelece hipótese específica para o creditamento de despesas com aluguéis, limitada a prédios, máquinas e equipamentos, nos termos do inciso IV do art. 3º das referidas Leis. Veículos não estão abrangidos por essa previsão legal.

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

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

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

A ausência de menção expressa aos veículos — mesmo aos utilizados para transporte de carga — impede sua equiparação às hipóteses previstas para aproveitamento de crédito. A Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 foi clara ao afirmar que, para fins tributários, veículos não se confundem com máquinas ou equipamentos, sendo tratados de forma distinta pela legislação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

(...)

15.2 Ocorre que, para efeitos tributários, o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

15.3 Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário – que o veículo é máquina e equipamento, na concepção da consulente –, para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e cujos efeitos tributários são discutidos nesta consulta, não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.

15.4 Vejam-se alguns exemplos do emprego, pelo legislador ordinário, dos termos máquina, equipamento e veículo, este último de forma destacada, incluindo algumas de suas espécies, em alguns atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

(...)

16 Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente. Ademais, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, elucidando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.”

Baseando-se nas premissas de que a legislação tributária destinada à identificação/classificação de mercadorias trata de forma separada os bens identificáveis como máquinas e os bens identificados como veículos, este Conselho decidiu, recentemente pelo não reconhecimento do direito ao crédito pelo aluguel de veículos. Vejamos acórdão de nº 9303-013.954 de 13/04/2023:

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 ALUGUEL DE VEÍCULOS PARA TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS OU DE CARGA. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) aquelas com veículos para transporte de funcionários ou veículos de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI). (grifou-se).

Ademais, com base no referido julgado e em outros precedentes deste Conselho, foi aprovada a Súmula CARF nº 190 que interpretando o permissivo legal, vedou a possibilidade de creditamento com dispêndios para locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros:

Súmula CARF nº 190, Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956.

Dessa forma, não é possível o creditamento dos valores relacionados à locação de veículos, inclusive caminhões, razão pela qual mantenho a glosa efetuada pela fiscalização.

No mesmo sentido, não há que se falar em aproveitamento de créditos referentes à depreciação de veículos, uma vez que a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 autoriza o crédito apenas nos casos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, quando utilizados na produção ou na prestação de serviços:

Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 21 de outubro de 2019

Art. 173. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização, incorridos no mês, relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, para:

- a) utilização na produção de bens destinados à venda;*
- b) utilização na prestação de serviços; ou*
- c) locação a terceiros; (Grifou-se)*

Além disso, há a pertinente colocação feita pelo Fisco no Relatório Fiscal:

Conforme bem apontado no Relatório Fiscal, a Recorrente atua como empresa atacadista, e não como prestadora de serviço de transporte. Assim, a depreciação dos veículos utilizados na atividade comercial de distribuição não se enquadra na hipótese legal de creditamento prevista para bens do ativo imobilizado.

Portanto, mantenho a glosa quanto às despesas relativas à locação e à depreciação de veículos, por ausência de previsão legal que ampare sua dedutibilidade.

Da Não Incidência das Contribuições sobre Bonificações

A Recorrente alega que as mercadorias recebidas em bonificação, vinculadas a operações de venda, devem ser consideradas como descontos incondicionais, razão pela qual não deveriam compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. Para sustentar seu posicionamento, invoca jurisprudência do STJ, a Solução de Consulta DISIT/SRRF nº 06/2015 e o Acórdão nº 303-003.515 deste Conselho.

Contudo, conforme corretamente observado pela DRJ — entendimento ao qual me filio —, as bonificações somente podem ser consideradas como descontos incondicionais quando constarem na mesma nota fiscal dos bens adquiridos, sem depender de condição posterior à emissão do documento fiscal. Nessa hipótese, há efetiva redução do custo de aquisição, hipótese que justifica a exclusão da base de cálculo das contribuições.

No presente caso, a Recorrente não apresentou elementos probatórios que comprovem a vinculação das mercadorias bonificadas às aquisições das mercadorias comercializadas junto aos mesmos fornecedores, tampouco demonstrou que tais bonificações foram concedidas de forma incondicional e documentadas adequadamente.

Diante da ausência de comprovação nos autos, mantenho a glosa referente à inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições.

Da Tributação sobre Receitas Diversas

A Recorrente sustenta que receitas provenientes de aluguéis, sobras de caixa, verbas de campanhas promocionais, incentivos e outras verbas recebidas não devem compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. Alega, ainda, que, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não incide PIS/Cofins sobre receitas decorrentes de atividade imobiliária, especialmente a locação de bens imóveis. No mesmo sentido, defende que as demais verbas mencionadas não configurariam faturamento.

Contudo, conforme bem fundamentado no acórdão da DRJ, a Recorrente apura o PIS e a Cofins sob o regime não cumulativo, estando sujeita à apuração das contribuições na forma das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins), cujos dispositivos definem o conceito de faturamento como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil:

É de se observar que a interessada apura o PIS/Pasep e a COFINS pelo regime não cumulativo, estando sujeita à apuração das contribuições, respectivamente, na forma da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, vigentes à época dos fatos estabeleciam:

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas 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: (...)VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

Lei nº 10.833/2003

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.

§ 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:

(Grifou-se)

(...)

II – não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente.

A análise conjunta dessas disposições legais evidencia que o fato gerador das contribuições compreende a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica — e não apenas aquelas decorrentes da venda de bens e serviços. Apenas algumas exceções expressas, como receitas oriundas da alienação de ativos imobilizados, estão excluídas da base de cálculo.

Assim, as receitas oriundas de aluguéis, sobras de caixa, verbas promocionais, incentivos e outras naturezas similares não estão abrangidas por qualquer exclusão legal e, portanto, se enquadram no conceito de faturamento definido pela legislação de regência.

Dessa forma, mantenho a exclusão dessas receitas.

Não Incidência das Contribuições sobre Receitas Financeiras

Nos termos da legislação vigente, o Decreto nº 8.426/2015 restabeleceu as alíquotas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. Até então, o Decreto nº 5.442/2005 havia fixado alíquota zero para essas receitas, excetuando-se os juros sobre capital próprio.

A Recorrente sustenta que a elevação da alíquota para 4,65% por meio de decreto afrontaria o princípio da legalidade estrita, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal e no art. 97, II, do Código Tributário Nacional, defendendo, por conseguinte, a inconstitucionalidade do Decreto nº 8.426/2015.

Todavia, conforme estabelece o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, não compete à esfera administrativa apreciar ou afastar normas legais ou infralegais com fundamento em sua inconstitucionalidade, salvo nos casos em que o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha se pronunciado, de forma expressa e definitiva, pela sua inconstitucionalidade.

A apreciação da constitucionalidade das normas é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, cabendo à Administração Pública garantir o cumprimento da legislação vigente. Os atos normativos editados pelo legislador competente gozam de presunção de constitucionalidade, sendo de observância obrigatória pelas autoridades administrativas enquanto não houver decisão judicial em sentido contrário.

No caso concreto, não há pronunciamento vinculante do STF que tenha afastado os efeitos do Decreto nº 8.426/2015, razão pela qual não é lícito ao julgador administrativo desconsiderar suas disposições, sob pena de usurpação de competência do Judiciário e violação ao princípio da legalidade.

Tal entendimento é reforçado pela Súmula nº 2 do CARF, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 329/1970 reafirma a vedação de discussão constitucional na esfera administrativa.

Diante disso, conclui-se que a aplicação das alíquotas previstas no Decreto nº 8.426/2015 às receitas financeiras da Recorrente está em conformidade com a legislação vigente, razão pela qual o lançamento fiscal deve ser integralmente mantido nesse ponto.

Da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Considerando a existência de decisão judicial transitada em julgado em favor da Recorrente e o conseqüente desentranhamento dessa matéria da presente autuação, deixo de analisar o recurso na parte em que se pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, por perda superveniente do objeto.

Da Exclusão dos Créditos Presumidos de ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

A Recorrente pleiteia a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, sob o argumento de que tais créditos constituem incentivos fiscais concedidos pelos Estados, voltados à redução de custos e ao estímulo à competitividade, não se configurando como receita ou faturamento da pessoa jurídica.

De fato, há fundamento jurídico relevante na tese defendida pela Recorrente. Os créditos presumidos representam renúncia fiscal do Estado-membro e não ingressam no patrimônio da empresa como produto da venda de bens ou da prestação de serviços. Dessa forma, não ostentam natureza de receita operacional ou faturamento, razão pela qual não deveriam, em tese, integrar a base de cálculo de contribuições federais.

A controvérsia, inclusive, é objeto de julgamento no Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 835.818, com repercussão geral reconhecida (Tema 843).

Todavia, apesar da plausibilidade jurídica do pleito, conforme bem ressaltado pela DRJ, a Recorrente não apresentou nos autos documentação que permita identificar com precisão os valores dos créditos presumidos eventualmente incluídos na base de cálculo das contribuições.

Não basta a alegação genérica quanto à exclusão desses créditos. É imprescindível a apresentação de provas documentais idôneas, demonstrando que os créditos presumidos de ICMS foram, de fato, incluídos na base de cálculo, o valor correspondente ao montante que se pretende excluir, bem como o impacto da exclusão sobre o valor total da exação.

Na ausência dessa comprovação mínima, não é possível acolher o pedido, sob pena de incorrer em julgamento baseado apenas em presunção.

Dessa forma, embora a tese encontre respaldo jurisprudencial crescente, mantenho o lançamento, por ausência de comprovação documental suficiente por parte da Recorrente.

Da Exclusão do ICMS/ST das Bases de Cálculo do PIS e da COFINS.

A Recorrente pleiteia a exclusão do ICMS Substituição Tributária (ICMS/ST) da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, fundamentando seu pedido em jurisprudência favorável e no entendimento de que tais receitas, auferidas na condição de substituta tributária, não caracterizariam faturamento próprio.

A própria autoridade fiscal reconheceu, em seu parecer, que as receitas percebidas na qualidade de substituto tributário não integram a base de cálculo das contribuições, conforme disposto nos incisos I do §1º e III do §3º dos arts. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No entanto, como corretamente apontado pela DRJ, não houve apresentação, por parte da Recorrente, de documentação hábil e específica que demonstrasse quais valores teriam sido indevidamente incluídos nas bases de cálculo, o vínculo direto com operações sujeitas ao regime de substituição tributária e a motivação fática para a exclusão pretendida.

Conforme registrado no acórdão de origem: *“Não tendo a interessada demonstrado claramente a que valores se refere, trazendo em sua impugnação tão somente alegações genéricas, sem a apresentação documentação comprobatória, não se localizando, também, no Relatório Fiscal ou mesmos nas planilhas de apuração das bases de cálculo, a tributação de tais valores, não há que se falar em alteração do montante originalmente constituído, pelo menos no que se refere ao presente quesito.”*

Dessa forma, mantém-se a exigência fiscal, diante da ausência de comprovação objetiva quanto à inclusão indevida dos valores relativos ao ICMS/ST nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Da Exclusão da Cofins e do PIS de sua própria Base de Cálculo.

A Recorrente requer a exclusão do PIS e da Cofins de suas respectivas bases de cálculo, sob o fundamento de que tais valores não consubstanciam receita própria e, portanto, não poderiam integrar o conceito de faturamento.

Contudo, o pleito não encontra amparo na legislação vigente, uma vez que os arts. 1º, §1º e §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não preveem a possibilidade de exclusão, da base de cálculo das referidas contribuições, dos valores a elas correspondentes.

Esses dispositivos legais definem como base de cálculo o faturamento, compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, e sem qualquer previsão de exclusão das próprias contribuições.

Sobre o tema, é pertinente transcrever o lúcido entendimento do Relator Lázaro Antônio Souza Soares, constante do Acórdão nº 3402-011.080 deste Conselho:

Além disso, a exclusão proposta pelo Recorrente não faz qualquer sentido, tendo em vista que o PIS e a COFINS nunca fizeram parte da base de cálculo delas próprias. Explico. Quando o Recorrente emite suas notas fiscais de venda, delas

consta o destaque do IPI (se for o caso) e do ICMS, compondo o valor final desta. Assim, por exemplo, imagine-se uma nota fiscal na qual o valor do produto é R\$80,00, do IPI é R\$5,00 e do ICMS é R\$15,00; o valor desta nota fiscal é de R\$100,00, e este será o valor computado como faturamento do emitente, pois obviamente é este o valor que deverá ser pago pelo adquirente, ingressando nas contas bancárias do emitente como receita da atividade.

O PIS e a COFINS, ao contrário do ICMS e do IPI, não são destacados na nota fiscal, não sendo pagos pelo adquirente. Ou seja, no caso específico destes tributos, não é o adquirente que suporta diretamente o ônus financeiro, mas sim o próprio contribuinte que, ao final de cada período de apuração realiza a apuração do seu faturamento (com base nas notas fiscais de venda emitidas) e sobre este faz incidir as alíquotas das referidas contribuições, para obter o valor a se recolhido aos cofres públicos.

No exemplo colocado acima, caso a lei não tivesse excluído expressamente o IPI, e o STF, o ICMS, o PIS e a COFINS incidiriam unicamente sobre R\$100,00, valor no qual não está incluso, por óbvio, tais contribuições, que somente são apuradas ao final de cada mês, e ainda assim após a dedução dos eventuais créditos que o contribuinte possua. Logo, verifica-se que não compuseram a sua própria base de cálculo.

Chegaria-se à absurda hipótese do contribuinte, nada tendo a recolher de PIS/COFINS, por conta da dedução de créditos na entrada de insumos, ainda assim utilizar o PIS/COFINS calculado e compensado escrituralmente com os créditos para diminuir a sua base de cálculo, gerando um direito creditório ainda maior, passível de futura utilização em Pedido de Ressarcimento.

Dessa forma, por ausência de previsão legal e pela incompatibilidade lógica com a sistemática de apuração das contribuições, não dou provimento a este ponto do recurso.

Das Multas de Ofício Aplicadas

A Recorrente alega que a multa de ofício aplicada teria natureza confiscatória, por ultrapassar o percentual de 20% sobre o valor principal, o que configuraria violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco, previstos na Constituição Federal.

Contudo, ao contrário do que sustenta a Recorrente, a multa foi aplicada em estrita observância à legislação vigente, conforme dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Dessa forma, a penalidade imposta encontra-se expressamente prevista em lei, sendo incabível sua exclusão ou redução com base em alegações genéricas de inconstitucionalidade.

Ademais, quanto a alegação de que tal multa seria desarrazoada e desproporcional e que ainda teria caráter confiscatório, o que ensejaria a sua inconstitucionalidade, ressalto que esse Conselho não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de leis tributárias, conforme

Portanto, não cabe à esfera administrativa afastar a aplicação de norma legal sob o argumento de inconstitucionalidade, sendo essa matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Assim, estando a multa de ofício em conformidade com a legislação, mantenho sua exigência.

Dos Juros sobre a Multa de Ofício.

No que tange à incidência de juros sobre a multa de ofício, a Recorrente sustenta que não haveria previsão legal para sua aplicação, com base na interpretação do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Contudo, conforme bem observado pela DRJ, não há cobrança de juros sobre a multa de ofício no auto de infração objeto do presente processo. A incidência de juros ocorrerá, se for o caso, na fase de execução do crédito tributário, após o trânsito em julgado da decisão administrativa.

A impugnante também contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício, sob o argumento de que, “ao se analisar o disposto no art. 61, caput e § 3 da Lei 9.430/1996, observa-se que em momento algum houve a previsão de inclusão da multa de ofício no débito tributário para o fim de aplicação dos juros”.

Todavia, a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, uma vez que, no auto de infração aqui analisado, verifica-se que não há qualquer cobrança de juros sobre a multa de ofício aplicada.

Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Apesar disso, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada, como informado pela própria impugnante, nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430/96, de seguinte teor:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.(Grifou-se)

A partir das disposições legais acima, tendo em conta que, em que pese a interpretação contrária pretendida pela defesa, a multa de ofício é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Esse entendimento está de acordo com o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

“3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.”

Também nesse sentido, citam-se decisões proferidas pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, atual CARF:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103- 22197, sessão de 07/12/2005)

“JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as

normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional”. (1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, acórdão 105-15211, sessão de 07/07/2005)

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, visto tratarem-se de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Ressalte-se que os juros moratórios são calculados pela taxa Selic, a teor do disposto no art. 13 da Lei nº 9.065/95, abaixo reproduzido:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros moratórios é matéria pacífica no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tendo sido publicada a Súmula CARF nº 4, in verbis:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

A questão também já está pacificada no Superior Tribunal de Justiça - STJ, tendo a Primeira Seção do E. Tribunal julgado, em 25/11/2009, o Resp. 1.073.846/SP, relatado pelo Ministro Luiz Fux e submetido ao Colegiado segundo o rito reservado aos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C), ocasião em que se decidiu que:

“A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95.

Também o Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF ao julgar, em 18/05/2011, o RE nº 582.461, com a repercussão geral reconhecida, entendeu pela legitimidade da aplicação da taxa Selic para atualização de débitos tributários:

“2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.”

Embora a interessada tenha trazido decisão do CARF constante do acórdão nº 3402.003.817, publicado no Diário Oficial em 02/02/2017, ressalta-se que tal

decisão foi reformada em sede de recurso especial, nos termos do Acórdão nº 9303-009.737 – CSRF / 3ª Turma, de 11/11/2019, conforme a ementa a seguir:

...

*Acórdão nº 9303-009.737 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL*

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). ...

Como se viu, já há, inclusive, uma Súmula do CARF sobre a matéria, não podendo prosperar a alegação da interessada quanto ao tema, devendo ser mantida a exigência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Portanto, mantém-se a validade da exigência de juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício, nos termos da legislação e jurisprudência dominante.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para afastar as glosas relativas a despesas de frete na aquisição de insumos não tributados, desde que os serviços de transporte tenham sido efetivamente tributados.

Mantém-se, contudo, o restante do lançamento efetuado nos demais pontos impugnados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA