



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.721245/2024-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-015.220 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HYPERA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2020 a 31/03/2022

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não há nulidade do lançamento quando o auto de infração descreve de forma suficiente os fatos, fundamentos jurídicos e elementos necessários à compreensão da exigência fiscal, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE. DESENVOLVIMENTO DE MARCAS PRÓPRIAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 234.

O desenvolvimento de marcas próprias não altera a o caráter comercial da atividade econômica. Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. AUSÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

É vedada a apuração de créditos sobre aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico das contribuições, ressalvada hipótese em que comprovado que o produto adquirido não se submete à tributação concentrada.

COFINS. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE PALETIZAÇÃO. Geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com armazenagem e frete nas operações de venda, abarcando os gastos correlatos com manuseio, movimentação e expedição dos produtos, dentre eles os serviços de paletização, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a demonstração de liquidez e certeza dos créditos.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 independe de interpretação subjetiva acerca da infração quando caracterizada insuficiência de recolhimento ou declaração inexata.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2020 a 31/03/2022

PIS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep os mesmos fundamentos e conclusões adotados para a Cofins, em razão da identidade de regime jurídico das contribuições no caso concreto.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, para reconhecer o crédito na aquisição de ENGOV AFTER e para reconhecer o crédito sobre as despesas com serviços de paletização, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que negava provimento quanto aos serviços de paletização. A Conselheira Rachel Freixo Chaves acompanhou o relator quanto às conclusões relativamente à definição da atividade da recorrente. O Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro acompanhou o relator pelas conclusões quanto à negativa de apropriação de créditos extemporâneos por entender aplicável as razões da Súmula CARF nº 231.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Kendi Hiramuki** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Déroulède** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Leandro Wilhelm Wolf (Substituto) e Paulo Guilherme Déroulède (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto por Hypera S/A contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que manteve o **Auto de Infração** relativo a PIS e COFINS, no período **de outubro de 2020 a março de 2022**.

O procedimento fiscal foi concluído com a lavratura dos autos de infração para constituir, de ofício, créditos tributários de PIS/COFINS no valor total de R\$19.214.489,29 (principal, multa e juros) e glosados saldos de créditos de PIS e COFINS para utilizar em períodos posteriores a 31 de março de 2022 no valor total de R\$168.312.592,71.

A fiscalização estruturou a autuação em três tópicos principais:

- i. **Créditos Extemporâneos:** Entendeu-se que a contribuinte apropriou créditos fora do período de competência sem proceder à retificação das obrigações acessórias (EFD-Contribuições e DCTF), além de apontar ausência de comprovação documental adequada (inclusive identificação hash de notas fiscais);
- ii. **Créditos relativos a serviços considerados insumos:** Foram glosadas despesas com marketing, publicidade, pesquisa de mercado, logística, armazenagem, manutenção, consultorias, benefícios a empregados, entre outras. Pontuou a Autoridade Fiscal que a atividade da empresa seria preponderantemente comercial e que as despesas não atenderiam aos critérios de essencialidade ou relevância; e
- iii. **Créditos sobre bens sujeitos ao regime monofásico ou não tributados:** A fiscalização entendeu haver vedação legal ao creditamento em aquisições submetidas ao regime monofásico ou sem incidência das contribuições.

Irresignada com a exigência fiscal, a empresa apresentou impugnação tempestiva, na qual reconheceu erro material em parte dos créditos cobrados, arguiu preliminar de nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação e no mérito, em síntese, sustentou:

- Que sua atividade econômica é a de desenvolvedora de marcas próprias;
- O direito ao creditamento no regime não cumulativo com base no conceito de insumo segundo os critérios de essencialidade e relevância;
- A legitimidade dos créditos relativos a marketing, pesquisa de mercado, logística, armazenagem, manutenção e consultorias;

- A possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos;
- A impropriedade da multa de ofício diante da controvérsia jurídica.

A DRJ, por unanimidade de votos, decidiu por indeferir a preliminar de nulidade e julgar improcedente a impugnação apresentada.

Em Recurso Voluntário, a recorrente reitera os argumentos apresentados no julgamento de primeira instância, mas amplia significativamente a fundamentação teórica e jurisprudencial e ao final requer:

- a) que seja reconhecida a nulidade dos autos de infrações;
- b) que seja reconhecida a possibilidade de a Recorrente apurar créditos de PIS e de COFINS com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, reconhecendo-se que a sua atuação preponderante não é como comercial, mas sim como desenvolvedora de marcas próprias e que, mesmo que assim não fosse, ela poderia apropriar créditos de PIS/COFINS na aquisição de insumos;
- c) que seja reconhecida a regularidade dos créditos glosados como extemporâneos;
- d) a aplicação do artigo 112 do CTN em caso de dúvida, para o cancelamento da multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Kendi Hiramuki**, Relator

### 1 PRELIMINAR DE NULIDADE

No item III do Recurso Voluntário (fl. 22251) a recorrente sustenta, em síntese, que o lançamento é materialmente nulo por **vício de motivação**, porquanto a Autoridade Fiscal teria se valido de conceitos genéricos para glosar os créditos de PIS e COFINS, sem proceder à análise individualizada da essencialidade e da relevância das despesas à luz da atividade econômica efetivamente desempenhada.

Segundo o argumento da requerente, o Relatório Fiscal partiu de uma premissa abstrata, a de que a empresa exerceria atividade meramente comercial ou de distribuição, e a partir dessa classificação, afastou de forma automática o direito ao creditamento, sem examinar concretamente a natureza de cada dispêndio.

O recurso afirma que, ao longo do procedimento fiscalizatório, foram apresentadas explicações detalhadas acerca do modelo de negócios da empresa, que não se limitaria à revenda de produtos, mas envolveria o desenvolvimento e a gestão de marcas próprias. Teriam sido também prestados esclarecimentos específicos sobre a aplicação dos serviços contratados e sobre a essencialidade e relevância de cada grupo de despesas.

Todavia, segundo a narrativa recursal, tais justificativas não foram enfrentadas tecnicamente, mas apenas desconsideradas, sendo as despesas reunidas em grandes blocos e classificadas genericamente como comerciais, administrativas ou similares, sem exame individualizado.

Nesse cenário, argumenta-se que houve afronta ao dever de motivação dos atos administrativos, previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, bem como violação ao art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972 e ao art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, na medida em que a ausência de enfrentamento das razões e provas apresentadas teria configurado cerceamento do direito de defesa. O lançamento, sendo atividade vinculada nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, exigiria fundamentação explícita, clara e congruente, o que, segundo o Recurso, não teria ocorrido no caso concreto.

Sobre a nulidade no processo administrativo fiscal, há que se mencionar as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/72:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Sustenta a recorrente que a suposta deficiência da motivação fiscal teria cerceado o seu direito de defesa e, portanto, com base no inciso II do supracitado artigo 59, o Auto de Infração deve ser considerado nulo.

O fato de a Autoridade Fiscal não ter concordado ou não ter se pronunciado sobre todos os aspectos levantados pelo contribuinte não interfere no seu direito de defesa desde que seu Ato Administrativo seja fundamentado em lei e expostos os motivos pelos quais entende que a hipótese legal se enquadra no fato gerador ocorrido.

Ao analisar os autos, o que se percebe não é a ausência de motivação. Não há omissão em relação a este ponto. Ocorre apenas que os motivos apresentados não foram, na opinião da recorrente, satisfatórios.

No entanto, como se depreende do bem estruturado Recurso Voluntário há pleno conhecimento de todos os motivos expostos que culminaram na lavratura dos Autos de Infração e que foram impugnados em primeira instância e reafirmados para análise deste E. CARF.

Do exposto, voto por **rejeitar** a preliminar de nulidade.

## 2 MÉRITO

Superada a preliminar, passo a analisar o mérito dos pleitos do Recurso Voluntário.

Conforme já mencionado, o Recurso Voluntário manteve a linha argumentativa central da impugnação, mas ampliou significativamente a fundamentação jurídica e jurisprudencial de seus argumentos.

A título ilustrativo, a peça recursal sumarizou o tópico “IV. Mérito” em 4 subtópicos de segundo nível, 6 de terceiro nível e 7 de quarto nível, restando estruturado da seguinte forma:

### *IV. MÉRITO*

#### *IV.1. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS PELA RECORRENTE*

##### *IV.1.1. ESCLARECIMENTOS INICIAIS*

*IV.1.1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE CRÉDITOS DE PIS/COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO*

*IV.1.1.2. TESE DEFINIDA PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO (TEMA REPETITIVO 779) – CONCEITO DE INSUMO*

*IV.1.1.3. TESE DEFINIDA PELO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 756) – PRINCÍPIOS NORTEADORES DA NÃO-CUMULATIVIDADE*

*IV.1.2. DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DESEMPENHADA PELA RECORRENTE: DESENVOLVIMENTO DE MARCAS - POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS*

#### *IV.2. SUBSIDIARIAMENTE – DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DAS DESPESAS PARA A ATIVIDADE ECONÔMICA DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE*

*IV.2.1. DOS ACORDOS E CONTRATOS COMERCIAIS – LEGITIMIDADE DO CREDITAMENTO*

*IV.2.2. CRÉDITOS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE MARKETING, PUBLICIDADE E PROPAGANDA, PESQUISA DE MERCADO, ENTRE OUTRAS*

*IV.2.3. BENS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO COMO INSUMO*

*IV.2.4. OUTRAS DESPESAS NECESSÁRIAS OU RELEVANTES À ATIVIDADE DA RECORRENTE*

*IV.2.4.1. DESPESAS COM FRETES, ARMAZENAGEM DE PRODUTOS, PALETIZAÇÃO E MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, ENTRE OUTRAS*

*IV.2.4.2. DESPESAS COM CONSULTORIAS TÉCNICAS, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, SERVIÇOS DE INFORMÁTICA, LICENÇAS, ENTRE OUTRAS*

*IV.2.4.3. DESPESAS DECORRENTES DA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE EMPREGADOS*

*IV.2.4.4. DESPESAS DESTINADAS À VENDAS E PROMOÇÃO COMERCIAL*

*IV.3. LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS*

*IV.4. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA EM CASO DE DÚVIDA*

2.1 ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE

Analisando os autos, depreende-se que parte substancial de sua tese defensiva refere-se à possibilidade de apropriação de créditos de contribuições com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, reconhecendo-se que a sua atuação preponderante não é como mera distribuidora comercial, mas sim como desenvolvedora de marcas próprias.

Não obstante o extenso referencial teórico e jurisprudencial trazido pelo contribuinte no sentido de possibilitar sua apuração de créditos sobre insumos, há que se mencionar que em recente sessão da 3ª Turma da CSRF foi aprovada a Súmula CARF nº 234 com o seguinte teor:

*SÚMULA CARF Nº 234*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025*

*Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. (g.n.)*

*Acórdãos Precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455.*

Tendo em vista que a celeuma a respeito da atividade econômica preponderante do contribuinte permeou todo o processo administrativo, desde a lavratura dos Autos de Infração até o presente recurso, há que se analisar precipuamente este ponto do litígio.

No tópico IV.1.2. DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DESEMPENHADA PELA RECORRENTE: DESENVOLVIMENTO DE MARCAS - POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS a recorrente concentra os argumentos, fatos e jurisprudência que fundamentam a sua tese.

Inicia protestando sobre o que entendeu ser uma presunção do julgador de primeira instância. Conforme se relatou, o contribuinte sustentou durante todo o procedimento fiscal que sua atividade econômica preponderante é a de “DESENVOLVIMENTO DE MARCAS PRÓPRIAS” e, segundo consta na peça recursal, a Autoridade Fiscal não teria contestado essa afirmação, mas reconhecido expressamente no seguinte trecho:

**41. A Autoridade Fiscal não só não contestou estes esclarecimentos no RF, como reconheceu expressamente a sua correção em diversos trechos do RF. Veja-se, nesse diapasão, alguns trechos do RF que evidenciam este fato:**

*Preliminarmente, para análise do direito creditório da fiscalizada faz-se necessário conhecer a sua atividade econômica. Intimada, através dos Termos de Intimação nº 02 e 05, a fiscalizada informou que:*

*(...)Do exposto, a fiscalizada desenvolve suas marcas, não presta serviços e nem fabrica produtos, contrata junto a terceiros, por sua conta e ordem, a fabricação dos produtos de sua marca para fins de revendê-los.*

*(...)Sobre a ótica estabelecida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, entendemos que os serviços tratados neste item não configuram despesas essenciais para a atividade desenvolvida pela fiscalizada (desenvolvimento da marca e revenda de produtos), por não constituir elemento estrutural e inseparável da execução de suas atividades e, também, não priva sua atividade de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Também não se verifica a relevância por não haver imposição legal e nem singularidade nos serviços prestados que exija a realização destas despesas. (fls. 68, 94, 98 e 103 do RF)*

Com este argumento, conclui o contribuinte que (fl. 22287):

*191. Assim, não há como se negar que a Autoridade Fiscal reconheceu que a Recorrente tem como atividade preponderante o desenvolvimento das suas marcas, fato que não pode ser negado por meras conjecturas e ilações sem embasamento da DRJ.*

De fato, durante todo o procedimento fiscal, a Hypera S/A enfatizou que sua atividade econômica preponderante é a de desenvolvimento de marcas próprias:

*(...) a Contribuinte informa que se dedica a desenvolver suas marcas próprias, como [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] e [REDACTED], que são o principal fator de alavancagem de aceitação e penetração no mercado consumidor dos produtos que revendem. (fl. 139);*

*(...) De uma maneira mais detalhada, a atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte não envolve a Fabricação ou a Prestação de Serviços, mas sim o desenvolvimento de suas marcas. (fl. 140);*

*(...) . São as marcas e a expertise de venda que alavancam a aceitação e penetração dos produtos revendidos pela Contribuinte, implicando no pleno atingimento da atividade econômica a que se propõe a Contribuinte. (fl. 903);*

*(...) sua atividade econômica é ancorada em suas marcas e sua estratégia e conhecimento comercial, de onde decorrem a maior parte do seu lucro. (fl. 903).*

A fim de evidenciar as afirmações acima, a recorrente constrói a tese de que sua atividade não se limita à revenda de mercadorias, mas consiste essencialmente na criação, desenvolvimento, gestão e exploração econômica de marcas próprias, sendo a circulação física dos produtos apenas uma etapa operacional dentro de uma estrutura empresarial centrada em ativos intangíveis e estratégias mercadológicas. Evidencia em sua sustentação:

*(...) 250. (...) a Recorrente atua em área na qual, inclusive por exigências regulatórias, há uma grande similaridade entre os produtos vendidos por ela e inúmeros participantes de mercado, o que reforça de sobremaneira a importância de se ter uma marca de confiança, quando inseridas em segmento do mercado com itens de naturezas/composições/propriedades químicas idênticas, ou seja, que tecnicamente e na prática representam exatamente o mesmo produto.*

*(...) 258. Ora, qual seria a explicação para que medicamentos idênticos vendidos no mesmo local (Estado de São Paulo) possuam preços tão distintos (o mais barato, [REDACTED], a R\$ 12,98 e o mais caro, [REDACTED] - cuja marca é de propriedade da Recorrente -, a R\$ 37,13)? É evidente que essa imensa diferença de preço decorre de um único fator: a marca – esta conclusão é quase intuitiva quando se pensa no comportamento de um consumidor na farmácia diante de uma prateleira com esses dois medicamentos a disposição.*

*(...) 260. Assim, resta comprovado de forma fática que é a atividade de desenvolvimento de marcas a grande alavancadora da atividade econômica exercida pela Recorrente, motivo pelo qual ela jamais poderia ser qualificada como uma mera revendedora de medicamentos.*

*(...) 272. Conclui-se, assim, que o mercado consumidor ao comprar [REDACTED] ou [REDACTED] não está, na verdade, comprando exclusivamente o princípio ativo “Ibuprofeno” ou a vitamina “D”. Muito pelo contrário! Os consumidores buscam os produtos pela confiança na marca que é desenvolvida pela Recorrente.*

Além da relevância e destaque de suas marcas, a recorrente destaca a aquisição e venda de marcas como ativos intangíveis. Cita como exemplo a aquisição de 18 marcas Top of Mind de medicamentos do Grupo [REDACTED] (fl. 22304, §.276) e a venda de marcas próprias de preservativos e cosméticos (fl. 22307 §.285).

Por fim, rebate o argumento da DRJ de que a recorrente indica como atividade preponderante na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) o “comércio atacadista de materiais de produtos farmacêuticos para uso humano e veterinário” uma vez que por se tratar de um instrumento de padronização nacional criado pela Administração Pública, apenas não indicou a sua atividade principal como “desenvolvedora de marcas” por não existir ainda código específico para tal atividade.

Em que pese o extenso e aprofundado repertório argumentativo da recorrente, tendo a discordar.

Em suma, a recorrente sustenta que sua atividade principal não seria meramente comercial, mas sim o desenvolvimento e gestão de marcas próprias, razão pela qual despesas com marketing, publicidade, pesquisa de mercado e estrutura comercial deveriam ser consideradas insumos.

Entretanto, a análise da **materialidade da receita** evidencia que o ingresso econômico tributado decorre da venda de mercadorias. Não há, pelo menos nos autos, a alegação de prestação de serviço autônoma de desenvolvimento de marcas a terceiros, tampouco exploração preponderante de receitas de licenciamento.

A titularidade de marcas próprias e o investimento em estratégias de posicionamento não desnaturam a essência da atividade, que permanece sendo a comercialização de produtos. Tais elementos são comuns a inúmeras empresas do setor varejista e atacadista, sem que isso altere a natureza jurídica da operação.

Importa destacar que o enquadramento tributário não pode se apoiar exclusivamente em critérios econômicos amplos ou em conceitos internos de gestão empresarial.

No caso em tela, de forma objetiva, não há industrialização; não há prestação de serviço a terceiros; mas há, sim, comercialização de produtos sob marca própria.

A tentativa de redefinir a atividade como “desenvolvimento de marcas próprias” desloca o foco da materialidade tributável para a estratégia empresarial. Contudo, o regime de creditamento das contribuições não se estrutura a partir da intensidade de investimento em marketing ou da importância do ativo intangível no modelo de negócios, mas sim da natureza objetiva da atividade exercida.

Se pudéssemos admitir que o grau de sofisticação mercadológica ou o peso estratégico da marca fossem suficientes para alterar a natureza da atividade, praticamente toda grande empresa comercial poderia reivindicar enquadramento diferenciado, esvaziando a distinção entre atividade comercial e atividade industrial ou de prestação de serviços conforme determinado em lei.

Portanto, ainda que se reconheça a relevância econômica da gestão de marcas no modelo de negócios da recorrente, tal circunstância não afasta o fato de que sua atividade, para fins de incidência das contribuições e análise do direito ao crédito, consiste na comercialização de mercadorias.

Assim, tendo em vista o princípio da economia processual e por restar prejudicada a análise da relevância e essencialidade das despesas elencadas pela defesa, deixo de apreciar os argumentos expostos em todo o tópico IV.2. SUBSIDIARIAMENTE – DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DAS DESPESAS PARA A ATIVIDADE ECONÔMICA DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE e seus subtópicos com exceção apenas do disposto nos tópicos IV.2.3. BENS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO COMO INSUMO e IV.2.4.1. DESPESAS COM FRETES, ARMAZENAGEM DE PRODUTOS,

PALETIZAÇÃO E MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, ENTRE OUTRAS que analisarei separadamente, a seguir.

**Do exposto voto por aplicar a Súmula CARF nº 234 para negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à aquisição de bens como insumo e serviços utilizados como insumo.**

## 2.2 BENS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO COMO INSUMO

Em tese subsidiária à aquisição como insumo, a Requerente sustenta que a glosa também deve ser afastada porque os bens classificados pelo Fisco como sujeitos à alíquota zero ou sem incidência não são, propriamente, produtos “não sujeitos ao pagamento” das contribuições, mas bens submetidos ao regime de tributação concentrada ou monofásica.

Assim, não se aplicaria a vedação do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois essa regra alcançaria apenas aquisições efetivamente não tributadas.

A Requerente afirma, ainda, que a fiscalização confundiu bens adquiridos para revenda com bens destinados à distribuição como amostras grátis, os quais não geram receita direta, mas são utilizados para divulgação dos produtos, desenvolvimento da marca, experimentação por médicos e pacientes e fidelização de consumidores, contribuindo para vendas futuras.

Por fim, sustenta que determinados produtos, como Engov After e Biotônico Fontoura Multi A-Z não se enquadram como medicamentos e estão sujeitos à regra de tributação pelo PIS e pela COFINS conforme previsto na Lei nº 13.097/2015 no Decreto nº 8.442/2015.

Em relação aos medicamentos sujeitos à monofasia, entendo que não há crédito a ser tomado uma vez que o regime jurídico aplicável a tais produtos concentra a tributação do PIS e da COFINS em etapa anterior da cadeia, afastando, nas etapas subsequentes, a apuração ordinária de débitos e créditos própria da não cumulatividade nos termos do Tema 1093 do STJ.

Em relação ao produto “Biotônico Fontoura”, na planilha “GLOSA DE AQUISIÇÕES DE BENS” (folha 21560), na aba “GLOSA BENS INSUMOS” encontrei apenas um registro na linha 843 em que o referido produto foi adquirido sob a NCM 21069030 “Preparações Alimentícias”. Todos os demais registros deste produto foram adquiridos sob a NCM 30049099 “Medicamentos” (linhas 476, 563, 883, 942, 943 e 944) demonstrando tratar-se de um erro de emissão.

Já o produto “ENGOV AFTER” na aba “GLOSAS BENS REVENDA” da mesma planilha, observa-se que o referido produto foi adquirido sob a NCM 22029900 “ÁGUAS”, portanto não sujeitas ao regime concentrado.

Do exposto, voto por reverter somente as glosas referentes ao produto “ENGOV AFTER”.

### 2.3 DESPESAS COM FRETES, ARMAZENAGEM DE PRODUTOS, PALETIZAÇÃO E MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA, ENTRE OUTRAS

Na folha 22351 do presente processo, inicialmente a defesa justifica a essencialidade e relevância dos respectivos serviços para a sua atividade fim e, em tese subsidiária, pleiteia os créditos sobre fretes e armazenagem sob a égide do inciso IX do artigo 3º e no inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003.

Restando, conforme já mencionado, prejudicada a análise por aplicação da Súmula CARF nº 234, é necessário analisar o pleito do contribuinte sobre o seu direito a luz dos dispositivos legais supracitados.

Nesta parte, o contribuinte pleiteia expressamente a reversão das glosas sobre:

- Fretes;
- Armazenagem de produtos;
- Paletização; (A170 e C170)
- Mão de obra temporária; (A170 e C170)
- Outros serviços: Serviço montagem instalações industriais; (ext.) Entrega/manus/armaz prod eventos interno; (F-100) Entrega/manuseio/armaz mat promocional; (F-100) Paletização prod/mercadorias; e (A170 e C170) Mão de obra temporária indust/logística. (A170 e C170).

Percorrendo todo o Relatório Fiscal e seus anexos não-pagináveis, as únicas menções a frete e armazenagem constam na planilha “GLOSAS DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS”, folha 21561 do e-processo as quais serão abordadas em tópico próprio.

Os serviços de mão de obra temporária e os outros serviços não se aplicam à hipótese legal de creditamento do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e foram pleiteados sob o já afastado crédito sobre insumos do inciso II do artigo 3º das Leis de regência.

Resta, portanto, analisar as despesas com serviços de paletização.

Em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal números 03, 04 e 05 (folhas 902 – 930), a interessada descreveu os serviços de paletização Prod/Mercadorias da seguinte forma:

*Item 26 – Paletização Prod/Mercadorias – Corresponde as despesas contidas nas Contas Contábeis 4478997/6121143/6121133/6121109, muito embora nem todas as despesas aí contabilizadas gerem apropriação de créditos do PIS e da COFINS. Na presente conta encontram-se **despesas inerentes à formação física dos lotes de mercadorias a serem entregues aos clientes, que são reunidos em pallets específicos, demandando a retirada de caixas de diversos pallets diferentes, o agrupamento das caixas em único pallet e, por fim, a proteção do pallet que será embarcado para a entrega ao cliente. Essa operação permite atender um***

*espectro de clientes, uma vez que o cliente não é obrigado a adquirir pallets inteiros de cada mercadoria, fracionando assim a entrega. Ao mesmo tempo, a paletização permite uma entrega mais rápida (embarque e desembarque) e segura, evitando-se danos e, conseqüentemente, devoluções em caixas soltas. A relevância decorre do fato que a paletização feita por terceiros amplia a gama dos clientes e das vendas executadas pela Contribuinte.*

No Recurso Voluntário (tópico IV.2.4.1), a requerente defende a essencialidade e relevância para a sua atividade dos serviços de paletização e, subsidiariamente, requer a aplicação do inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

*“494. Deste modo, o fato de o produto estar pronto quando é objeto de paletização e da aplicação da mão de obra temporária nos armazéns da Recorrente é inteiramente indiferente à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, especialmente tratando-se de crédito com insumos.*

*495. Incontestemente, assim, a legitimidade dos créditos aproveitados pela Recorrente e listados neste ponto, vez que são essenciais e relevantes ao desenvolvimento de sua atividade de desenvolvimento de marcas e subsequente venda dos produtos com estas marcas e, **ainda que assim não fossem, geram crédito com base no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003.**” (g.n.)*

Entendo que a possibilidade de apuração de crédito com despesas de armazenagem previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003 abarca também os serviços intrinsecamente relacionados com a armazenagem, como o manuseio, movimentação e expedição dos produtos. É o caso dos serviços de paletização, conforme se depreende da descrição exposta pela interessada.

**Do exposto, voto por dar parcial provimento neste ponto para reverter somente as glosas sobre as despesas com serviços de paletização.**

## 2.4 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

O Relatório Fiscal glosou créditos apropriados extemporaneamente sobre a aquisição de bens para revenda, sendo que em alguns casos restaram não comprovadas as aquisições, (Registro F100 das EFDs) e sobre aquisição de serviços utilizados como insumos (Registro F100 das EFDs).

Alega a Fiscalização que caberia ao contribuinte retificar a EFD-Contribuições do mês em que o crédito foi gerado, para a inclusão do crédito não considerado e a retificação da DCTF para a demonstração de que o valor recolhido em DARF foi superior ao valor do PIS/COFINS, permitindo assim o controle de apuração do crédito, bem como a sua utilização ao longo do tempo.

A DRJ além de reforçar o entendimento do Auditor Fiscal, adiciona que *“a simples inserção dos créditos em períodos de apuração (competências) diferentes dos de ocorrência dos fatos que lhes deram causa afronta diretamente o princípio da Competência Contábil e a norma*

*contábil acima citada, uma vez que, no presente caso, os créditos referenciados são facilmente determináveis, ou seja, a contribuinte consegue determinar, de modo muito elementar, a que períodos de competências eles se referem e, também, quais os seus valores.”*

Em recurso voluntário, em apertada síntese, a recorrente alega que:

- o art. 3º, §4º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 assegura o direito à apropriação extemporânea de créditos de PIS e COFINS sem impor forma específica de aproveitamento, inexistindo qualquer restrição que não seja o prazo decadencial;
- a legislação não determina o modo de aproveitamento dos créditos extemporâneos, podendo o contribuinte optar entre retificar obrigações acessórias passadas ou registrar o crédito diretamente no período corrente;
- ambas as modalidades são juridicamente válidas e que a retificação não é obrigatória, sendo mera preferência administrativa mencionada no Guia Prático da EFD-Contribuições, sem imposição legal;
- a jurisprudência da CSRF reconhece não ser necessária a retificação de obrigações acessórias para o exercício do direito ao crédito, por se tratar de formalidade;
- A Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021 prega que a substituição de escrituração só é exigida quando o erro não puder ser corrigido por lançamento extemporâneo, reforçando a validade do registro posterior;
- Na condição de companhia aberta listada em bolsa e auditada por auditoria independente, os registros contábeis dos créditos extemporâneos não sofreram ressalvas, demonstrando a concordância com o procedimento;
- a Recorrente acatou a glosa de créditos extemporâneos para os quais não foram apresentadas as informações completas, como tratado no tópico I.1.

O tema de aproveitamento de créditos extemporâneos não é novo nem raro nos processos deste E. CARF, tendo sido, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 231.

*SÚMULA CARF Nº 231*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025*

*O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.*

Com efeito, a Súmula não se aplica ao caso em tela por se tratar de período posterior à obrigatoriedade da DACON.

No entanto, para o aproveitamento do crédito extemporâneo é necessária a demonstração, pela interessada, de que os créditos pleiteados não foram consumidos em períodos anteriores e que gozam de liquidez e certeza.

No presente caso, o Recurso Voluntário preocupa-se em defender a utilização de créditos extemporâneos e dispensa a demonstração dos quesitos necessários para usufruí-los.

**Do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao pleito de reversão das glosas sobre créditos extemporâneos.**

## 2.5 MULTA DE OFÍCIO

No item IV.4 do Recurso Voluntário, a recorrente requer:

*591. Caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.*

*592. Todavia, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida”.*

*593. Nesse sentido, entendimento de Luís Eduardo Schoueri<sup>113</sup>, o qual, fazendo alusão às infrações, assevera que “não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria – ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade – deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria”.*

*594. Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, requer-se que este E. CARF reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência quanto à multa de ofício aplicada nos presentes autos.*

O artigo 112 do CTN diz que:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Já o artigo 44, inciso I da Lei 9.430/96, determina que:

*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 inexistente;*

Conforme se vê, a multa de ofício é objetiva e surge no momento em que ocorre a insuficiência de pagamento, recolhimento ou ainda na falta ou inexistência de declaração. Independe, neste caso, de dolo, simulação ou fraude, circunstâncias que podem ensejar dúvida subjetiva nos casos de qualificação e agravamento da multa. Não é o caso.

Portanto, não vejo como possível interpretação diversa do cumprimento literal da legislação aplicada pela Fiscalização.

**Assim, voto por negar provimento e manter a exigência da multa de ofício aplicada.**

---

### **3 CONCLUSÃO**

---

Por todo o exposto, voto em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente e, no mérito, em dar parcial provimento para: (i) reverter as glosas referentes ao produto “ENGOV AFTER”; e (ii) reverter as glosas relativas às despesas com serviços de paletização.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Kendi Hiramuki**