



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



**Processo nº** 15956.720244/2013-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.715 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2020  
**Recorrente** DROGAVIDA COMERCIAL DE DROGAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS MONOFÁSICOS. DIREITO À CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno (por pessoa jurídica não enquadrada como produtor ou importador) dos produtos farmacêuticos mencionados na Lei nº10.147, de 2000, a alíquota aplicável está reduzida a zero. Por conseguinte, a legislação expressamente impede a tomada de crédito decorrente da aquisição desses mesmo produtos (artigo 3º, inciso I das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003), dando aplicabilidade à tributação monofásica das Contribuições.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado em princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, *caput*, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), com inequívoca motivação e referência a elementos que levaram à conclusão pela autuação, bem como regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de produtos farmacêuticos, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do produto farmacêutico para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma 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 pelo comprador do combustível para revenda.

PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

É válido descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda no regime monofásico de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas, quando a despesa for suportada pelo vendedor, nos termos do artigo 3º, inciso IX das Leis n.º. 10.637/2002 e 10.833/2003.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF n.º 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a glosa referente aos fretes sobre compras. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Marcos Antônio Borges. As conselheiras Renata da Silveira Bilhim, Sabrina Coutinho Barbosa e Thais de Laurentiis Galkowicz davam provimento em maior extensão, também para anular o lançamento referente ao crédito oriundo da compra de combustíveis. Designada a Conselheira Cynthia Elena de Campos; (ii) em face do empate no julgamento, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a glosa referente aos fretes sobre vendas. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcos Antônio Borges e Rodrigo Mineiro Fernandes.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de

Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls 707 – 741) interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, que negou provimento à impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

**A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da COFINS**, exigindo-se-lhe R\$ 5.830.015,81 e da contribuição para o PIS no valor de R\$ 1.235.741,98.

Os enquadramentos legais encontram-se nos autos de infração juntados às fls.528/589.

A fiscalização teve início com o Termo de Início de Fiscalização de fls.02/05, no qual foram solicitados os livros, registros e documentos comprobatórios dos créditos a que se referem às contribuições em comento e relativos aos períodos acima citados.

Após análise da documentação apresentada, a Autoridade Fiscal constatou irregularidades que descreveu no Termo de Conclusão Fiscal de fls.590/601, conforme segue:

### DA CONSTATAÇÃO

**5) Que a Fiscalizada havia lançado como créditos do PIS e da COFINS nos meses de julho e agosto de 2008 outras despesas nos valores de R\$ 8.300.530,31 e R\$ 31.220.880,00 respectivamente, conforme consta na DACON apresentada pela Fiscalizada, doe. pág. (158/482), planilha de apuração de créditos de PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS. (515/518) e planilha de memória de cálculo analítico de jan/2006 a ago/2008, doc. pág. (69/100) e planilha de demonstrativo sintético de jan/2006 a ago/2008, doc. pág. (101/102). Estas planilhas foram conciliadas com os assentos contábeis e os seus valores apresentados estavam condizentes com a DACON e planilha de apuração de créditos.**

**QUANTO AOS R\$ 8.300.530,31**

**6) Com relação ao valor de R\$ 8.300.530,31 lançados no mês de julho de 2008, constatamos, que são créditos decorrentes de 1) aquisição de combustíveis no valor de R\$ 2.214.796,68, 2) comissões sobre vendas pagas a pessoa jurídica no valor de R\$ 8.798.774,96 e 3) serviços prestados por pessoa jurídica no valor de R\$ 457.905,02 e juntos perfazem o valor total de R\$ 11.471.476,66 que aplicado a proporcionalidade utilizada pela Fiscalizada sobre a receita tributável, de 72,36%, apuraremos o valor de R\$ 8.300.530,31.**

**6.1) Do total de R\$ 2.214.796,68 referente a aquisição de combustíveis lubrificantes, no período acima citado, doc. pág (119/130), constatamos que tais aquisições foram realizadas junto às distribuidoras de combustíveis que já**

***usufruem da incidência monofásica quanto à tributação dos combustíveis. Os mesmos já são tributados diretamente nas refinarias e por força legal os mesmos não podem ser creditados por possuírem alíquota zero (...)***

***6.2) A contribuinte apurou um total de R\$ 8.798.774,96 decorrentes de comissões sobre vendas, doc. pág. (110/118 e 131/140), no entanto não há dispositivo legal para a apropriação de tais créditos. O inciso II, do art. 3º relata que a pessoa jurídica poderá descontar créditos decorrentes de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.***

***6.3) Conforme já exposto acima que a Fiscalizada trata-se de uma comerciante atacadista e varejista de produtos a mesma não utiliza serviços prestados por pessoa jurídica no processo produtivo, pois o mesmo não existe, sendo assim os valores lançados como pagamentos de serviços prestados por pessoa jurídica no valor de R\$ 457.905,02, doc. pág. (103/109) serão integralmente glosados no procedimento de fiscalização que será aberto.***

***QUANTO AOS R\$31.220.880,00***

***7.2) Ao analisar a alínea b, inciso I, do art. 3o e o inciso II, §1º do art. 2º da lei 10833/2003, conclui-se que a empresa poderá descontar créditos, exceto em relação aos produtores e importadores no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal que possui uma alíquota diferenciada, conforme elencado no inciso II do § 12 do art. 22. A lei 10.147/2000 no seu inciso I do art. 1o trata da diferenciação de alíquota para estes produtores e importadores de produtos farmacêuticos. No entanto, no seu art 2º reduz para zero as alíquotas da contribuição do PIS e da COFINS quando não enquadradas na condição de industrial ou de importador, que é o caso da contribuinte por ser uma atacadista e varejista de produtos farmacêuticos.***

***Caracterizando assim como incidência monofásica, pois não se tributa nem na entrada e nem na saída.***

***(...)***

***9) Constatou-se que a Fiscalizada aproveitou créditos decorrentes dos itens supracitados nos meses de jan/2006 a ago/2008 na proporcionalidade do rateio oriundos das vendas de produtos não monofásicos na época em que ocorreu o fato gerador, doc. pág. (68/100). No entanto, o que ficou evidenciado é que a Fiscalizada apropriou o referido crédito de R\$ 31.220.880,00 referente à base não aproveitada decorrente de incidência monofásica.***

***Analisando detalhadamente cada item creditado pela contribuinte podemos constatar que:***

***12.2) Os créditos decorrentes de frete sobre compras devem ser glosados, pois o mesmo deve integrar o custo do produto e este será devidamente creditado no item mercadorias para revenda respeitando sempre o rateio para a incidência não monofásica, conforme legislação vigente à época dos fatos exposto no item 7.1.***

***(...)***

12.3) *Quanto aos fretes sobre vendas, foi verificado que a vendedora "Fiscalizada" suportou o Ônus do frete, mas, no entanto, a Fiscalizada deve respeitar o rateio quanto aos produtos sujeitos à incidência monofásica por força da alínea b, inciso I, art. 3º, da lei 10833/2003 e constatamos que a Fiscalizada já havia se creditado na época dos fatos geradores dos créditos (jan/2006 a ago/2008) inerentes à proporcionalidade do rateio oriundos das vendas de produtos não monofásicos. **Quanto aos produtos monofásicos, estes não estão elencados nos direitos creditórios por força da alínea b, inciso I, art. 3º, da lei 10833/2003.***

12.4) *Para os demais créditos que compõem os R\$ 31.220.880,00, tais como pagamento de alugueis, energia elétrica e depreciação constatamos que a contribuinte apropriou-os devidamente. Para uma melhor análise do acima exposto segue Memória de Cálculo Analítica referente aos períodos de jan/2006 a ago/2008, doc. pág. (483/514 e 519) a qual a Fiscalização glosou parcialmente os itens acima citados e apuramos um saldo a ser creditado no mês de agosto de 2008 de R\$ 11.547.967,78.*

12.4.1) *Outros erros foram constatados pela Fiscalização tais como a inversão do percentual de produtos monofásicos para os meses de julho de 72,36% e agosto de 74,34%, sendo o correto respectivamente 27,64% e 25,66%, doc. pág. (513/514 e 519);*

12.4.2) *A glosa integral do valor de R\$ 8.300.530,31 já rateado no percentual apurado erroneamente, conforme item acima, de 72,36%, sendo o valor original R\$ 11.471.476,66 conforme exposto no item 6 e também constatamos que o mesmo encontra-se incluído na base de cálculo dos créditos que compõem os R\$ 31.220.880,00, doc. pág. (514) já exposto no item 8 e 9.*

(...)

#### GLOSA REALIZADA

14) *Portanto, conforme exposto no item 6, 6.1, 6.2 e 6.3 os valores apropriados como créditos decorrentes de combustíveis e lubrificantes, comissões sobre vendas pagas a pessoa jurídica, serviços prestados por pessoa jurídica que perfazem o montante de R\$ 2.214.796,68, R\$ 8.798.774,96 e R\$ 457.905,02 respectivamente e consolidam o total de R\$ 11.471.476,66 que aplicado a proporcionalidade da receita bruta tributável de 72,36%, erroneamente, perfaz o montante de R\$ 8.300.530,31, doc. pág. (513) serão integralmente glosados no mês de, julho de 2008.*

15) *E no mês de agosto/2008, do total das despesas creditadas no valor de R\$ 31.220.880,00, a Fiscalização glosou parcialmente o referido valor e ficou remanescendo um saldo de R\$ 11.547.967,78. Cabe salientar que a referida glosa trata-se da aquisição dos créditos sobre compras e vendas e do valor da glosa do item anterior aplicados sobre rateio incidentes sobre os produtos monofásicos. Constatamos que também foi aplicada erroneamente, no mês de agosto de 2008, a alíquota 74,34% para produtos não monofásicos, sendo o correto de 25,66%, conforme planilha resumo crédito PIS/COFINS sobre despesas, doc. pág. (514 e 519).*

16) *No período de setembro a dezembro de 2008 a Fiscalização constatou diversos serviços sendo creditados entre eles manutenção de equipamento de*

*informática, de edifícios e pátios, de máquinas e equipamentos, de veículos leves e pesados e material de consumo sendo todos glosados integralmente pois não há base legal para o crédito tanto para o PIS como para a COFINS NÃO CUMULATIVA. A fiscalização informou detalhadamente todas as glosas apuradas conforme planilha de Apuração dos Créditos de PIS e da COFINS NÃO CUMULATIVOS, doc. pág. (515/518).*

**Cientificada dos Autos de Infração, e inconformada, a contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 604/630.**

Inicialmente, a contribuinte faz um resumo dos acontecimentos e introduz sua argumentação com a glosa dos produtos submetidos à tributação monofásica.

***DIREITO - das operações denominadas monofásicas e os produtos comercializados pela impugnante***

*Diz a fiscalização que, como as mercadorias sujeitas às operações monofásicas não geram direito a crédito, nos termos da legislação de regência, algumas despesas a elas ligadas também não o podem.*

Em seguida, cita a Constituição Federal, Lei n.º 9.718/98, Lei n.º 10.147/2000 e reclama da legislação superveniente:

*Especificamente com relação à atividade da impugnante, contudo, dentre algumas outras, o Fisco, sempre buscando aumento de sua arrecadação, criou verdadeira contradição dentro do sistema de não-cumulatividade, de forma a tentar aniquilar o direito à tomada de crédito de PIS e COFINS.*

(...)

*Ou seja, o Fisco, de forma sorrateira, tentou transformar o sistema de recolhimento não-cumulativo em monofásico, para que, em determinadas situações, como a da impugnante, castrasse o direito a crédito de PIS e COFINS.*

**Cita os produtos que comercializa e entende que tem direito ao crédito, mesmo que a tributação tenha reduzido a "0" (zero) a alíquota:**

*Contudo, o fato de se ter reduzido a 0% a alíquota de PIS e COFINS não eliminou a condição de contribuinte da impugnante, ainda que o resultado tributação (incidência) seja igual a zero.*

*A impugnante ainda é contribuinte de PIS e COFINS, na medida em que o regime de alíquota 0% não se confunde com não incidência, daí se afirmar que o Governo tentou implantar o regime monofásico, mas não foi que, em termos jurídicos, o que ocorreu!*

(...)

*Com isso, eventual alegação, no sentido de que a impugnante não pode tomar crédito da entrada das mercadorias pelo fato de a sistemática de recolhimento ter se tornado monofásica, é totalmente descabida, pois, como demonstrado acima, o fato de sua alíquota ter sido reduzida a 0 (zero) não a torna não contribuinte das exações.*

Afirma ter direito ao crédito na atual sistemática da não-cumulatividade e ainda:

*O que não se pode admitir, agora, é que dentro da própria norma de criação da não-cumulatividade o Governo, sob a modalidade de alíquota zero, elimine o regime de crédito e débito. Trata-se de um verdadeiro contra-senso.*

**Cita a Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e entende que tem direito ao crédito nestes termos:**

*A norma prevista no art. 17, acima, veio, ao arripio de interpretações distorcidas, como a resposta às consultas antes transcritas, restabelecer a coerência do sistema.*

*O dispositivo legal acima tem total aplicabilidade ao caso presente, pois as vendas dos produtos acima mencionados, mesmo sendo feitas à alíquota 0, não impedem a manutenção, pela impugnante, dos créditos vinculados às operações.*

*Diante disso, se não procede a vedação à tomada dos créditos relativos às operações denominadas monofásicas, com a mesma razão, em função da máxima de que o acessório deve seguir o principal, não procede a glosa das despesas vinculadas a tais mercadorias*

***Além do mais, na conversão da MP 413/08 na Lei 11.727/08, o dispositivo que vedava a apropriação dos créditos não foi mantido, numa demonstração inequívoca da possibilidade de sua apropriação.***

*Mais tarde, a MP 451/08, que também trouxe vedações à apropriação dos créditos nas operações monofásicas, posteriormente, quando convertida na Lei 11.945/09, também não manteve o dispositivo que fazia tal restrição, permanecendo, assim, a possibilidade de tal creditamento.*

#### **DO CONCEITO DE INSUMO**

**A Impugnante expõe seu entendimento sobre o conceito de insumos**, tendo como escopo o crédito das compras, citando as leis e as instruções normativas que regem a matéria, concluindo:

***Desta forma, o termo "insumo" deve compreender todos os elementos diretamente ligados à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.***

(...)

***Ou seja, insumos são todas as despesas necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora.***

Cita doutrina e julgamentos do Carf, defendendo a essencialidade:

***Assim, levando-se em conta o conceito acima estipulado, todas as despesas ligadas à atividade da impugnante, tais como comissões, pagamentos a pessoas jurídicas por serviços prestados, locação, combustíveis, dentre outros que foram glosados, passível de devem gerar crédito aproveitamento.***

**Quanto à glosa de combustíveis, a Impugnante afirma que a compra direta da distribuidora e a tributação monofásica não afastam os créditos: Como se vê, esqueceu-se a fiscalização que, para a impugnante, os combustíveis são insumos e não mercadorias para revenda. Na condição de mercadorias para**

**revenda seriam monofásicas, e, aí sim haveria vedação ao crédito, nos termos do art. 3º, I, "b", mas não como insumo para a atividade.**

Discorda da glosa de fretes e cita julgado:

***Também se equivocou a fiscalização com relação à glosa dos créditos relativos aos fretes, haja vista que a impugnante suporta o ônus de todos eles, conforme, inclusive, menciona o próprio Fiscal no Termo de Conclusão.***

Multa de ofício de 75%: **Defende que a multa aplicada de 75% é confiscatória:**

*Ocorre que a multa em questão não pode incidir em relação aos tributos apurados, visto que, além de possuir feição de confisco, o seu surgimento é decorrência de declaração inexata, cujo plano normativo é distinto da obrigação principal.*

Transcreve doutrina e explica:

*Visto isso, não é possível admitir a incidência da multa de ofício como situação agravante, pois a sua aplicação decorre do descumprimento de obrigação acessória (declaração inexata), que impõe à Administração o dever de apurar de ofício o tributo omitido.*

Para defender sua argumentação da aplicação de multa moratória e não de ofício, cita doutrina e complementa:

*No caso da obrigação principal, o bem jurídico tutelado é o imposto e não a informação a ele vinculada. Assim, a obrigação principal deve ser tutelada com a incidência da multa moratória. A multa de ofício deve ser afastada incidindo em seu lugar a de mora, à razão de 20% do valor do tributo devido, nos termos do art. 61 Lei Federal nº 9.430/96, em obediência as hipóteses do art. 112 do CTN. No mínimo, multas em patamares elevados têm feição de confisco.(...)*

#### **IMPOSSIBILIDADE LEGAL DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA**

**A Impugnante defende que a multa de ofício não pode sofrer a incidência de juros equivalentes à taxa SELIC:**

*No caso de lançamento de ofício, decorrente de declaração, também inexata ou inexistente não é possível a incidência de juros sobre a multa, em face da existência de crédito tributário distinto da infração.*

*O que deve sofrer a incidência de juros é o principal. A multa é uma sanção que se aplica ao valor devido a título tão somente de principal. Cita doutrina e explica a impossibilidade da incidência dos juros sobre a multa, nos termos transcritos e ainda:*

*O termo "punir" deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, isto é, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento tardio mais oneroso.*

*Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, ao contrario da multa, incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital.*

(...)

*É preciso ter consciência de que os juros não existem por si só; decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal. O mesmo ocorre com a multa, que só surgirá se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal.*

*Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.*

(...)

*Logo, existe o crédito tributário decorrente de fato gerador próprio e específico de genuína obrigação principal, razão pela qual a multa aplicada jamais terá essa natureza, visto não lhe ser possível a conversão nos moldes do § 3º do art. 113 do CTN.*

Por fim, solicita a procedência da impugnação.

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão n. 14-74.999 da DRJ de Ribeirão Preto/SP, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS MONOFÁSICOS. DIREITO À CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno (por pessoa jurídica não enquadrada como produtor ou importador) dos produtos farmacêuticos mencionados na Lei nº10.147, de 2000, a alíquota aplicável está reduzida a zero. Como ocorre a concentração da tributação nas etapas produtoras e importadoras, não há sistemática de tributação (apuração de débitos e créditos) nas etapas subseqüentes, razão pela qual a apropriação de crédito do produto foi legalmente vedada pela alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da contribuição do PIS não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou o serviço prestado, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITO

Somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS MONOFÁSICOS. DIREITO À CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno (por pessoa jurídica não enquadrada como produtor ou importador) dos produtos farmacêuticos mencionados na Lei nº10.147, de 2000, a alíquota aplicável está reduzida a zero. Como ocorre a concentração da tributação nas etapas produtoras e importadoras, não há sistemática de tributação (apuração de débitos e créditos) nas etapas subsequentes, razão pela qual a apropriação de crédito do produto foi legalmente vedada pela alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou o serviço prestado, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITO.

Somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/10/2009

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Fl. 11 do Acórdão n.º 3402-007.715 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15956.720244/2013-13

## Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

O presente recurso é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento, passando à análise das questões controvertidas.

### 1. Das operações monofásicas e os produtos comercializados pela recorrente

Como já exposto em outras oportunidades, a Contribuição ao PIS e a COFINS são contribuições sociais, especificamente da subespécie das contribuições destinadas à seguridade social que, incidindo sobre a receita ou o faturamento das sociedades empresárias (artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição), podem se submeter seja à sistemática cumulativa (Lei n. 9.784/99), seja a não cumulativa (artigo 195, §2º da Constituição e Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Dentro desse cenário, especificamente os produtos de perfumaria, toucador, higiene e farmacêuticos, com o advento da Lei n. 10.147/2000, passaram a ser tributados pela Contribuição ao PIS e pela COFINS na modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador e desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.

Tal regime diferenciado de tributação volta-se para os setores da economia que envolvem produtos de alto valor agregado, compreendendo, entre outros, o de combustíveis, máquinas e veículos, bebidas, medicamentos.

Cumprе relembrar o contexto se insere a disciplina tributária contida na Lei nº 10.147/2000.

Como mencionado, a citada lei veio instaurar o regime monofásico de tributação para alguns produtos. No âmbito desse regime especial, a lei elege os elos da cadeia produtiva que sofrerão a tributação em alíquotas diferenciadas, superiores às alíquotas gerais, de forma a concentrar o recolhimento do tributo sobre um universo menor de contribuintes, desonerando os demais pela utilização da alíquota zero. Em outras palavras, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e varejistas) não recolhem tributo algum.

Vale destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar enquadrados no regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com a tributação da pessoa jurídica (lucro presumido ou real, respectivamente). Ou seja, a incidência monofásica não é necessariamente exceção à aplicação do regime não cumulativo e, conseqüentemente, no desconto de créditos inerente à essa modalidade de tributação.

Ocorre que, especificamente com relação às operações da Recorrente, há vedação legal expressa à tomada de créditos.

Tal situação é conhecida tanto desse Colegiado como das demais turmas julgadoras do CARF, girando em torno dos comandos contidos nas Leis n. 10.637/2002, 10.833/2003 e Lei n. 10.147/2000, a seguir transcritos:

**Lei nº 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003:**

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (...)

II - no inciso I do art. 1º da **Lei no 10.147, de 21 de dezembro de 2000**, e alterações posteriores, no caso de venda de **produtos farmacêuticos**, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

**Lei n. 10.147/2000:**

Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições (...) serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) **produtos farmacêuticos** classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

A Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, no Acórdão 3402-006.223, bem sintetizou as razões de improcedência dos argumentos trazidos pelos contribuintes a respeito do tema, na busca do indevido afastamento da legislação supra citada sob o pálio do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004

Como se vê, a matéria não oferece maiores dificuldades, tratando-se de vedação expressa em lei ao creditamento das contribuições sob a rubrica bens para revenda para os produtos específicos adquiridos pela ora recorrente.

De outra parte entende a recorrente que tem direito a esses créditos com fundamento no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, que assim dispõe:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

**No entanto, o dispositivo acima não tem o alcance pretendido pela recorrente, possibilitando a manutenção apenas do crédito da contribuição já existente para aquela operação, ou seja, previsto na legislação para determinado bem na situação fática específica, mas que foi aplicado em produto cuja receita de venda não é tributada (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência).**

Há que se salientar também que, no caso específico, a fundamentação para a glosa sobre as aquisições de bens para revenda não foi o fato de as receitas de vendas não serem tributadas, mas a existência de vedação legal ao creditamento nas aquisições dos determinados produtos.

No mais, mesmo que se adotasse uma interpretação extensiva do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, o que esta Relatora entende não ser cabível, a norma genérica, que permitiria a manutenção dos créditos nas vendas com alíquota zero, não poderia derogar a norma específica que veda expressamente o crédito nas aquisições dos produtos sob análise, em consonância com o disposto no art. 2º, §2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei n.º 3.991, de 1961) (Vide Lei n.º 5.144, de 1966)

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

(...)

No que concerne às alegações da recorrente relativas a Medida Provisória n.º 413/2008 e sua conversão na Lei n.º 11.727/2008, é de se esclarecer que também não se discute aqui a possibilidade, em tese, de aplicação do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 em relação aos custos, despesas e encargos dos distribuidores, comerciantes ou varejistas de produtos farmacêuticos, mas, obviamente, que somente haverá o efetivo direito ao creditamento quando este esteja previsto em relação a operação concretizada.

Assim, a manutenção de créditos vinculados às vendas, de que trata o artigo 17 da Lei n. 11.033/ 2004, no que diz respeito a produtos comercializados com a incidência de alíquota zero, alcança apenas os créditos admitidos pela legislação sobre alguns itens de dispêndios que se tem na atividade (e.g. energia elétrica, aluguéis de prédios etc.). Afinal, o dispositivo fala em “manutenção” de créditos, não em “criação” de créditos que inexistiam antes do seu advento. O

dispositivo, portanto, não revogou as alíneas “a” e “b”, dos incisos I dos art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, pois se o fizesse acabaria com a lógica da monofasia sobre os produtos estipulados pela lei.

Permanecem, portanto, válidas e eficazes as vedações ao aproveitamento de créditos estipuladas no que refere às aquisições, para revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Dessarte, deve ser mantido o lançamento tributário na parte em que glosou o crédito pretendido pela Recorrente sobre a aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico das Contribuições Sociais em questão.

## **2. Dos créditos oriundos de comissões sobre venda e serviços prestados por pessoa jurídica**

Como se depreende do relato acima, a Recorrente pauta sua defesa sobre as glosas em questão em tese amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002).

Como também é consabido, a problemática foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância.

Pois bem. No presente caso, o Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil que fiscalizou a empresa nos períodos acima mencionados, glosou as **despesas com comissões sobre vendas e serviços prestados por pessoas jurídicas**.

Contra tais glosas, como já dito, a Recorrente se defende simplesmente apresentando o desenvolvimento da jurisprudência administrativa e judicial a respeito do conceito de insumo para fins de tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Todavia, não foi o conceito de insumo o motivo elencado no ato administrativo de lançamento para fundamentar a glosa, mas sim o fato de a Contribuinte ser empresa do ramo atacadista/varejista, e, por conseguinte, estar afastada pela lei da possibilidade de tomar créditos por pagamentos de bens e serviços utilizados como insumos.

Com efeito, o inciso II do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelece que:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo **na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, 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;

Este Colegiado, na mesma linha da mansa jurisprudência do CARF, enfrentou a questão no Acórdão n.º 3402006.026, de lavra da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, firmando o entendimento de que o inciso II do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens, de modo que o conceito de insumo somente pode ser discutido relação a estas duas atividades. Transcrevo a seguir trecho do voto mencionado:

Ao que se observa da leitura dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, em relação à "revenda" de mercadorias, só há o direito ao desconto de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os próprios "bens adquiridos" para revenda (inciso I), enquanto que "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda", há direito ao aproveitamento de créditos sobre todos os "bens e serviços, utilizados como insumo" nessas atividades (inciso II), sendo que aqui o conceito de insumo deve ser buscado no REsp n.º 1.221.170/PR.

Como se denota da redação dos incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, a preposição "na" que sucede a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo" e que antecede os termos "prestação de serviços" e "produção ou fabricação" delinea o entendimento de que os bens e serviços que serão objeto de creditamento são aqueles utilizados como "insumo" nessas duas atividades, seja lá qual for o conceito de insumo a ser adotado pelo intérprete.

De outra parte, nesse dispositivo legal (incisos II), a referência a "bens ou produtos destinados a venda" na segunda atividade geradora de crédito ("produção ou fabricação") está a dizer que o creditamento diz respeito ao processo produtivo do bem ou produto "destinado a venda", ou seja, ao processo produtivo do qual resultarão os bens ou produtos a serem vendidos, e não à atividade posterior de vendas.

Contudo, considerando os critérios definidos pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp n.º 1.221.170/PR, em especial, o da relevância mais abrangente do que o critério da pertinência, não se pode descartar por completo a hipótese excepcional de uma despesa posterior ao processo produtivo vir a ser também considerada insumo:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

Ainda que caiba, dentro do conceito de insumos, a discussão casuística acerca de algumas despesas posteriores ao processo produtivo, na mera comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, atividade preponderante da ora recorrente, somente há o direito ao creditamento sobre os próprios bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois

ausente o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Trata-se da prerrogativa do legislador ordinário de conferir tratamento privilegiado a determinados segmentos que seriam merecedores dentro do contexto econômico e social do País.

Não se deve olvidar que cabe ao agente administrativo aplicar a lei tal como promulgada, sem estender seus efeitos para hipóteses nela não previstas.

Ou seja, os critérios de essencialidade e/ou de relevância, firmados pela Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR, devem ser aferidos em relação ao processo produtivo do qual origina produto final ou à execução de serviço, não se aplicando para a tomada de crédito na atividade de comercialização de mercadorias.

Veja-se que, aqui, inexistente uma regra legislativa que tenha alterado o conteúdo expresso do artigo 3º inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Por conseguinte, deve prevalecer seu conteúdo, que foi interpretado, mas, logicamente, não suplantado pelo REsp n.º 1.221.170/PR.

Portanto, as glosas atinentes às comissões sobre vendas e serviços prestados por pessoas jurídicas devem ser mantidas.

### 3. Dos créditos relativos à compra de combustíveis

Já no que tange à glosa dos créditos oriundos de aquisição de combustível, a Recorrente traz argumentação específica. Primeiramente apresenta a mesma defesa em relação à possibilidade da tomada de créditos mesmo em cadeias de produtos sujeitos à monofasia. Porém, em seguida, passa a tratar do mesmo ponto mas sob à luz do conceito de insumo, citando atos normativos da receita federal em seu favor.

Cumpra, destarte, olhar a motivação do auto de infração.

A fundamentação da autoridade lançadora não foi o conceito de insumo para o crédito das Contribuições Sociais, mas sim a falta de tributação na cadeia de vendas e revendas dos produtos adquiridos, em razão do regime monofásico. Vejamos:

6.1) Do total de R\$ 2.214.796,68 referente a aquisição de combustíveis lubrificantes, no período acima citado, doc. pág ( 119 / 130 ), constatamos que tais aquisições foram realizadas junto às distribuidoras de combustíveis que já usufruem da incidência monofásica quanto à tributação dos combustíveis. Os mesmos já são tributados diretamente nas refinarias e por força legal os mesmos não podem ser creditados por possuírem alíquota zero conforme exposto abaixo no **§ 2º do art. 3º da lei 10833**.

Ao assim fundamentar a glosa, a autoridade fiscal esqueceu-se que a mesma Lei n. 10.833, no artigo 3º, inciso II garante o crédito relativo a 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. Trata-se de regra que abrange aqueles que não trabalham com a revenda de combustíveis, como é o caso da Recorrente.

É claro que poderia ter a autoridade fiscal efetuado a glosa sob o argumento de que, embora em tese fosse possível a apropriação do crédito relativo a compra de combustíveis utilizados como insumo, a Recorrente é atacadista e, por isso, não teria tal direito, exatamente como fez com relação aos serviços prestados por pessoas jurídicas (vide item acima).

Mas não o fez.

E não cabe a este Conselho alterar a motivação do auto de infração, sob pena de infringir o artigo 146 do Código Tributário Nacional, quando proíbe a alteração de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Vejamos as consequências dessa situação, para fins de validade do ato administrativo.

Como ensina Odete Medauar,<sup>1</sup> “no âmbito do direito administrativo, *motivo* significa *as circunstâncias de fato e os elementos de direito* que provocam e precedem a edição do ato administrativo. Por exemplo: o ato administrativo punitivo tem como motivo uma conduta do servidor (circunstância de fato) que a lei qualificou como infração funcional (elemento de direito).”

No que tange à motivação, a doutrina costuma conceituá-la como a explicação ou expressão dos motivos do ato administrativo.

Nesse sentido, a ideia de motivação relaciona-se a um discurso, um conjunto de signos linguísticos com a finalidade de justificar racionalmente o ato motivado. É assim que Araújo Cintra define a utilização o instituto: “através da motivação o agente público procura argumentar no sentido de convencer seja o particular interessado, seja a coletividade, de que aquele determinado ato administrativo tem sua razão de ser, tanto no plano da legalidade como no da oportunidade e conveniência.”<sup>2</sup> Ou seja, é a exposição do raciocínio que conduz ao ato, fundando-se sobre elementos de fato e de direito, gerando as consequências ali expostas.

Munido desses conceitos, o administrativista bem coloca que são três as modalidades de vício relacionados ao motivo que podem acometer ato administrativo: *i)* a inexistência de norma jurídica que lastreie a sua prática; *ii)* a inexistência de fato que ensejaria a sua emanção; e *iii)* *inadequação entre motivos de fato e de direito, "o que ocorre quando os fatos verificados não se subsumem na hipótese normativa."* Paralelamente, haverá vício quanto à motivação do ato administrativo não só na ausência de motivação, mas também na sua insuficiência, ininteligibilidade ou incongruência, "quando tais defeitos venham a impedir que a motivação represente uma verdadeira e efetiva justificação do ato".<sup>3</sup>

No presente caso, portanto, é evidente o vício no motivo do lançamento, já que a autoridade lançadora pautou-se em situação de fato que não se verifica no caso da Contribuinte e na justificativa legal utilizada na autuação: ser ela parte da cadeia monofásica de combustíveis e,

<sup>1</sup> Direito Administrativo Moderno. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 11ª ed, p. 136.

<sup>2</sup> Motivo e motivação do ato administrativo. São Paulo: RT – Revista dos Tribunais, 1979, p. 107.

<sup>3</sup> Motivo e motivação do ato administrativo, São Paulo: RT – Revista dos Tribunais, 1979, pp. 150 e 151.

por isso, não ter direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. Afinal, a inadequação acaba por tornar o relatório fiscal incongruente para justificar a glosa perpetrada pela fiscalização.

Havendo o citado vício no ato administrativo, este colegiado deve reconhecer sua invalidade.

Saliento, finalmente, que tais conclusões em nada são alteradas pelo fato do contribuinte não ter declarado os créditos como insumos em DACON. Afinal, uma declaração apresentada pelo contribuinte não retira a necessidade do lançamento ser efetuado conforme os fatos e o direito (art. 142 do CTN). Primeiro, porque isso implicaria em entender que informações apresentadas pelos particulares tem o condão de alterar a atividade plenamente vinculada de lançamento, de competência da Administração Pública. Em segundo lugar, porque a jurisprudência do CARF é pacífica sobre o caráter meramente declaratório da DACON.

#### **4. Frete na operação de compra**

A autoridade fiscal glosou os crédito de fretes nas operações de compra sob o argumento de que o mesmo integra o custo de produção do produto e, este último, está sujeito a incidência monofásica e, por isso, impediria a tomada dos créditos correspondentes. Seria a lógica do “acessório segue o principal”.

Assiste razão à Contribuinte na sua indignação contra esse entendimento.

Isto porque a exceção ao creditamento dos produtos atingidos pela monofasia não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do produto para revenda. Explico.

Mas antes de tudo, ressalto que não se discute aqui o direito ao crédito segundo a regra do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), na condição de insumo necessário.

Com efeito, a discussão em torno do que seriam insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das Contribuições não guarda relação com o caso dos autos, vez que o *inciso II* do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços, utilizados como insumo, na *prestação de serviços* e na *produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Essa, contudo, não é a situação da Recorrente, que pagava o frete na aquisição de bem destinado para a *revenda*. A revenda, enquanto operação comercial (como o atacado e o varejo), não se confunde com a prestação de serviços ou com a produção de bens, como de longa data vaticinam a Receita Federal, este Conselho e o Poder Judiciário (vide item 2 acima).

O direito ao crédito do frete referente à compra de mercadorias para revenda, aplicável ao presente caso decorre, isto sim, do próprio *inciso I* do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS)

Tratando especificamente do frete de empresas varejistas, a doutrina já se manifestou em diversas ocasiões, exatamente no sentido do seu resguardo pelo supracitado

dispositivo legal (inciso I do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.837/2002). As palavras de Marco Aurélio Greco<sup>4</sup> sobre o tema são as seguintes:

**Assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico.**

Realmente, só tem sentido adquirir para revender se o comprador receber o que comprou, pois, sem isto, não poderá garantir a entrega ao cliente.

**Portanto, para quem compra para revenda, o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete pago para que o bem chegue em seu estabelecimento está abrangido pelo inc. I do art. 3º da Lei n. 10.833/2003.**

A conclusão, de fato, não poderia ser outra. Afinal, o frete compõe o custo de aquisição do produto, conforme dispõe o artigo 289, §1º do RIR/99, vigente à época dos fatos:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte** e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou em algumas oportunidades sobre o direito ao crédito decorrente do frete contratado na aquisição de produtos para revenda:

Solução de Consulta Nº 234, de 13 de Agosto de 2007

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos da COFINS.

Dispositivos Legais: Lei Nº 10.833, de 2003, art. 3º; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF Nº 247, de 2002, art. 66.

Assunto: Contribuição para o PIS

O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos do PIS.

Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637, de 2002; Lei Nº 10.833, de 2003, arts. 15 e 16; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF Nº 247, de 2002, art. 66. (grifamos).

---

<sup>4</sup> PIS e COFINS - Fretes pagos para o transporte de Mercadorias. in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coords). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013, p 356.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15 de 27 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

**EMENTA: FRETES NA AQUISIÇÃO Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas.**

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta o respectivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria. (grifamos)

Pois bem. A Recorrente adquire mercadorias para revenda, porém a empresa vendedora não entrega os produtos no seu pátio. Dessa forma, ela precisa contratar serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ser destinado à venda. Este frete, enquanto receita da transportadora, é tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Em outras palavras, no caso do frete pago pelo comprador, há duas operações distintas. Uma para a empresa comercial e outra para o transportador. A empresa comercial é sujeita ao regime monofásico, mas o transportador é tributado pelo regime não cumulativo.

Nesses termos, o frete é uma *operação autônoma*.

Trata-se, em verdade, de operação comercial com a transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade, sendo que, repita-se, a sua receita pela transportadora é tributada pela Contribuições.

Tais dispêndios, portanto, são custo de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição dos produtos farmacêuticos. Ou seja, muito embora estejam relacionadas - como acima mencionado, já que o custo do frete integra o custo de aquisição do bem para revenda, nos termos do artigo 289, §1º do RIR/99 - são operações distintas, normalmente com fornecedores distintos, e o mais importante, regimes de incidência distintos. Dessarte, devem ser analisadas de forma separada no que tange ao direito crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.<sup>5</sup>

Traçada tal premissa, fica clara a conclusão no sentido de que, sendo os regimes de incidência diversos, do produto (farmacêutico, no modelo monofásico, pago à empresa comercial) e do frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria. Pelo contrário. Justamente em razão da distinção de regimes, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

---

<sup>5</sup> Não é demais reavivar a passagem da doutrina de Marco Aurélio Greco alhures transcrita, que confirma que tecnicamente os dispêndios com o produto e com o frete não se confundem: "assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico."

Não há na legislação nada que impeça tal creditamento para empresas como a Recorrente, já que inexistente critério de discriminação, *em relação ao frete*, do presente caso em comparação com qualquer outra empresa atacadista ou varejista.

Inclusive, o raciocínio aqui empregado é o mesmo daquele adotado em outros julgamentos deste Conselho a respeito da possibilidade de tomada de crédito das Contribuições relativamente ao frete de produtos não tributados. Destaco a seguir passagem do voto da Conselheira Maysa De Sá Pittondo Deligne, no Acórdão 3402-003.520, a respeito do tema:

"Entretanto, ao contrário do que afirmou a fiscalização, **o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:**

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (**frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente**). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.

**Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:**

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. **O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.** Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/2009-94 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403-003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria - grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. **É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.**" (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento,

conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). **Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto**" (grifei).

Cito ainda no mesmo sentido, os Acórdãos n.º 3403- 001.944, de 09 de março de 2013 e 3302004.886, de 25 de outubro de 2017.

Por tudo quanto exposto, já se conclui pela validade do crédito pleiteado pela Recorrente referente aos fretes em operações de compra, vez que é essa a interpretação mais coerente com a legislação que rege a matéria.

## 5. Frete na operação de venda

A discussão a respeito do direito a tomada de crédito relativo ao frete nas operações de venda, com base no artigo 3º inciso IX das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 tem sido bastante discutida neste Conselho, gerando atualmente decisões favoráveis aos contribuintes seja nas Turmas Ordinárias seja na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tal entendimento prevalece mesmo com a premissa de que a aquisição de produtos monofásicos não gera o respectivo crédito, isto porque o frete em questão diz respeito a venda, e não ao custo de aquisição dos produtos e, portanto, não encontra a vedação legal dos artigos 3º, inciso I das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, o voto paradigmático que vem guiando a jurisprudência do CARF foi proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, no Acórdão n. 3402002.520, com os seguintes dizeres:

Com efeito, segundo se colhe da decisão recorrida, houve o entendimento de que, considerando que haveria a restrição ao desconto de créditos sobre a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos a incidência monofásica das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, e, considerando estarem os fretes nas operações de venda vinculados à entrega destes mesmos produtos monofásicos, igualmente não poderia haver o desconto de créditos, eis que o dispositivo em questão (inciso IX, do art. 3º), reporta-se ao frete na operação de venda “nos casos dos incisos I e II”. Portanto, no entendimento da decisão de piso, se pelo teor do inciso I do art. 3º, da Lei de regência, não houver o direito ao crédito, igualmente não haverá o direito ao crédito sobre o frete na operação de venda.

Tenho, no entanto e com a devida vênia dos julgadores da regional, que no caso em concreto a interpretação que foi dada ao preceito legal não é a que melhor atende às normas de hermenêutica e mesmo à sistemática não cumulativa da contribuição, havendo fundamentos para concluir de modo diverso, como passo a expor.

Inicialmente, porque as empresas que dedicam-se à revenda de produtos sujeitos a incidência monofásica fazem parte daquelas pessoas jurídicas que sujeitam-se à não

cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, pois que as receitas provenientes da comercialização de tais produtos são tributadas, porém, em função do regime de tributação concentrado pelo qual se aumenta a alíquota no fabricante ou importador, reduzindo-a a zero nos distribuidores atacadistas ou nos varejistas (caso da Recorrente).

Assim, as vendas (distribuidores e atacadistas) de produtos monofásicos estão sujeitas a não cumulatividade, embora as receitas sejam tributadas à alíquota zero. Por tal razão, têm direito ao desconto dos créditos permitidos pela legislação, arrolados nos incisos III e seguintes do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 para o PIS/Pasep e 10.833/2003 para a COFINS.

Cabe pontuar que quanto aos incisos I e II, do mesmo diploma, tratam-se dos créditos sobre os produtos para revenda, aqui analisados, e os bens e serviços utilizados como insumo (inc. II), os quais igualmente devem conceder o crédito, nas hipóteses legais pertinentes e de acordo com a atividade de cada contribuinte em particular, já que componentes da sistemática não cumulativa. Neste caso em particular, não estamos lidando com insumos, previsto no inciso II, já que o contribuinte não desenvolve atividade industrial ou de prestação de serviços.

Pois bem, tenho que quando o inciso I do art. 3º em questão veda o direito ao desconto de créditos, o faz sobre os bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação concentrada. A vedação legal à tomada de créditos refere-se expressamente à aquisição de bens, de modo que os “custos de aquisição” estão compreendidos na vedação ao crédito, devendo ser interpretado que neste “custo” estão englobados os dispêndios para trazer as mercadorias ao estoque de mercadorias para revenda, nos termos dos itens 9 e 10, do pronunciamento técnico CPC n.º 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM n.º 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques. Esta Deliberação possui força de Lei e disciplina o Direito Privado, devendo ser observado pelo direito tributário, nos termos dos arts. 109 e 110, do CTN.

Por outro lado, quando o inciso IX, do mesmo art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, permite o direito ao desconto de créditos sobre “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, está tratando de despesas comerciais, inerentes à venda das mercadorias, e não à dispêndios relativos a sua aquisição.

Esses dispêndios de entrega dos produtos revendidos não agregam ao “custo de aquisição” das mercadorias, mas antes são despesas de vendas, não podendo ser abrangidas na vedação contida no inciso I, do mesmo dispositivo legal, pelo fato de consistir em outra operação de aquisição, relacionada com outra pessoa jurídica (que não o fornecedor de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal), que é o prestador dos serviços de transportes nas operações de entrega da mercadoria para o comprador, o qual é contribuinte das contribuições em questão sobre a receita do frete cobrado à Recorrente.

Tenho que a menção existente no inciso IX, do art. 3º, em questão, quando reporta-se aos “casos dos incisos I e II”, visa firmar que o direito ao desconto de crédito será quando a armazenagem ou o frete na operação de venda tiver como objeto mercadorias para revenda ou bens ou produtos fabricados a partir dos insumos que ali estão especificados, independentemente do regime de sua tributação, não podendo abranger a armazenagem e o frete de bens que não se enquadrem como mercadorias para revenda e nem como bens ou produtos fabricados a partir dos referidos insumos (seria o exemplo de armazenagem ou transporte de bens do ativo imobilizado).

Esse entendimento – que possui respaldo em atos exarados pela Receita Federal, como Soluções de Consulta n. 178/2008, 126/2010, 139/2010, 323/2012, 351/2007, 61/2013 -,

como já mencionado, vem sendo amplamente adotado no CARF, conforme é possível se depreende das ementas abaixo colacionadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. (**Acórdão nº 9303004.311, Sessão de 15 de setembro de 2016**)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2008

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

Também para as mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência da COFINS não cumulativa, há o direito de descontar créditos relativos às despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, da Lei n.º. 10.833/2003." (**Acórdão n.º 9303006.219; Sessão de 24 de janeiro 2018**)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. Recurso Voluntário Provido." (Acórdão nº 3302004.605; sessão de 26 de julho de 2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 15/12/2006

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PER/DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A partir de 31/10/2003, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, em razão da vigência do disposto no art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96.

PIS. COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 (Acórdão nº 3201005.031, Sessão de 26 de fevereiro de 2019).

Por conseguinte, igualmente os créditos relativos aos fretes sobre compras devem ser garantidos à Recorrente, cancelando-se a glosa em questão.

## **6. Multa de 75% - inconstitucionalidade**

No que tange à alegação de confiscatoriedade da multa, a argumentação da Recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

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

Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, por força do artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011.

Portanto, não conheço da alegação de que a multa seria confiscatória e, portanto, inconstitucional.

## 7. Juros sobre multa de ofício

No que tange à controvérsia sobre a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício após o julgamento de primeira instância, a questão foi “pacificada” por meio da Súmula CARF n.º 108, *in verbis*:

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 n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessarte, não merece acolhimento o Recurso nesse ponto.

## 8. Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para: *i)* anular o lançamento referente ao crédito oriundo da compra de combustíveis; *ii)* cancelar a glosa referente aos fretes sobre compras; *iii)* cancelar a glosa referente aos fretes sobre vendas.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

## Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos.

Com relação ao lançamento referente ao crédito oriundo da compra de combustíveis, peço vênia à Ilustre Conselheira Relatora para divergir de suas conclusões, uma vez não estar configurado vício na motivação, conforme razões abaixo demonstradas:

Entende a Relatora que o lançamento em questão deve ser anulado, considerando que *“a autoridade lançadora pautou-se em situação de fato que não se verifica no caso da Contribuinte e na justificativa legal utilizada na autuação: ser ela parte da cadeia monofásica de combustíveis e, por isso, não ter direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. Afinal, a inadequação acaba por tornar o relatório fiscal incongruente para justificar a glosa perpetrada pela fiscalização”*.

Igualmente entende a Relatora que *“a mesma Lei n.º 10.833, em seu artigo 3º, inciso II, garante o direito ao crédito 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, tratando-se de regra que abrange quem não trabalha com a revenda de combustíveis, como é o caso da Recorrente”*.

Da análise do Termo de Conclusão Fiscal, verifica-se que o Auditor Fiscal justificou a glosa, observando que as aquisições de combustíveis lubrificantes *“foram realizadas*

*juntos às distribuidoras de combustíveis que já usufruem da incidência monofásica quanto à tributação dos combustíveis”, sendo que tais produtos já são tributados diretamente nas refinarias e, por força legal, não podem ser creditados por possuírem alíquota zero.*

A fundamentação apresentada pelo Auditor Fiscal em nenhum momento fez menção à Contribuinte como parte da cadeia de distribuição de combustível, e tampouco há ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

A Fiscalização não se pautou no conceito de insumo como motivação do lançamento, mesmo porque a Contribuinte trata-se de empresa comercial e, portanto, já tem como premissa a impossibilidade legal de tomar créditos por pagamentos de bens e serviços utilizados como insumos.

Tanto é que o próprio Contribuinte não escriturou o crédito em questão como “Bens Utilizados como Insumos” no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) referente a julho de 2008 (e-fls. 323), mas sim como “Outras Operações com Direito a Crédito”, o que demonstra descabida a conclusão de que o Auditor Fiscal esteja tratando tais glosas como insumos e/ou caracterizando a Contribuinte como parte de uma cadeia de distribuição de combustíveis, com enquadramento errôneo, passível de ser anulado.

Impera destacar que o vício suscetível de macular o lançamento ocorre quando o auto de infração é lavrado com equívoco na construção da autuação quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário<sup>6</sup>.

E, uma vez estar correta a valoração jurídica do fato tributário, com a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo, restam atendidas as regras impostas pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>.

Ademais, da análise dos autos, verifica-se que o Auto de Infração e Termo de Conclusão Fiscal atentam à descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como apresenta referência clara a elementos que levaram à conclusão pelo lançamento, com inequívoca motivação, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Portanto, no caso em concreto, foram observados pela Fiscalização todos os requisitos essenciais previstos em lei para lançamento da exigência fiscal.

Por sua vez, a autuação foi devidamente cientificada ao sujeito passivo, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da impugnação, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972, bem como não restaram configuradas as hipóteses do artigo 59 do mesmo Diploma Legal.

---

<sup>6</sup> Acórdão 2403-002.707, de 10/09/2014, Relator: Marcelo Magalhães Peixoto

<sup>7</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Portanto, está correto o ato administrativo representado pelo lançamento, motivo pelo qual deve ser igualmente mantido com relação à glosa do crédito oriundo da compra de combustíveis lubrificantes.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos