



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10825.721589/2014-47</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3102-000.406 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SERVIMED COMERCIAL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(s) Karoline Marchiori de Assis, o conselheiro(a) Fábio Kirzner Ejchel.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Autos de Infração lavrados para cobrança de PIS, no valor de R\$858.185,10, e de COFINS, no valor de R\$3.952.852,79, totalizando o montante de R\$4.811.037,89, relativos a fatos ocorridos no período de janeiro a setembro de 2009.

A contribuinte foi autuada sob acusação de insuficiência do recolhimento das contribuições, conforme abaixo:

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP		
Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	58.255,97	75,00
28/02/2009	56.950,43	75,00
31/03/2009	29.504,28	75,00
30/04/2009	38.205,04	75,00
31/05/2009	44.731,09	75,00
30/06/2009	10.584,89	75,00
31/07/2009	63.097,18	75,00
31/08/2009	29.602,75	75,00
30/09/2009	57.316,93	75,00

  

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS		
Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	268.330,53	75,00
28/02/2009	262.317,13	75,00
31/03/2009	135.898,52	75,00
30/04/2009	175.974,75	75,00
31/05/2009	206.034,12	75,00
30/06/2009	48.754,67	75,00
31/07/2009	290.629,45	75,00
31/08/2009	136.352,08	75,00
30/09/2009	264.005,26	75,00

A fiscalização constatou irregularidades na apuração do PIS e da COFINS e na apropriação de créditos, promovendo a recomposição dos saldos credores. A conclusão da autoridade fiscal foi no sentido da existência de apenas parte do direito creditório e da existência de valores de contribuições a pagar.

As irregularidades foram pormenorizadamente descritas no Termo de Verificação Fiscal, do qual se extraem os seguintes trechos:

#### “II - Apuração das Contribuições Devidas PIS e Cofins

A contribuinte enquadra-se, no período, à sistemática de apuração da Contribuição para o PIS e para a Cofins no regime da não cumulatividade. Comercializa produtos tributados de acordo com a Lei 10.147/2000, classificados como monofásicos, além de outras mercadorias que não se enquadram na citada Lei, enquadrando-se na sistemática normal da não cumulatividade.

##### 1. *Produtos Monofásicos*

A Lei 10.147/2000 define a tributação de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e higiene pessoal nela especificados. As pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador tem as alíquotas de PIS e

Cofins reduzidas a zero, incidentes sobre as receitas de vendas dessas mercadorias. (...)

Verificou-se que os valores contabilizados na conta “310101001 – Receita Operacional Bruta – Receita Bruta de Vendas - Revenda de Mercadorias” correspondem aos totais das notas fiscais eletrônicas de revendas de mercadorias emitidas pela empresa, obtidas no banco de dados Sped Nota Fiscal Eletrônica, utilizadas para apuração das contribuições devidas.

Os arquivos de notas fiscais eletrônicas emitidas pela Servimed Comercial Ltda, obtidas no banco de dados do sistema SPED NF-e, contêm a informação do NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) nos itens das notas fiscais de vendas. Também existe a informação da base de cálculo do PIS e da Cofins. Em razão de se ter constatado divergências entre os NCM tributados pela Servimed e os listados no artigo 1º da Lei 10.147/2000 foi elaborado o Anexo - “Produtos Monofásicos Lei 10.147/00 x Servimed” contendo as informações dos NCM considerados tributados ou não pela empresa e os NCM contidos ou não no artigo 1º da Lei 10.147/2000, definidos legalmente como monofásicos.

A fiscalização apurou como base de cálculo de PIS e Cofins as vendas dos produtos com NCM não constantes no artigo 1º da Lei 10.147/2000, já que os definidos nesse artigo não sofrem tributação de PIS e COFINS de acordo com o artigo 2º da mesma Lei.

(...)

### **III – Apuração dos créditos de PIS e Cofins**

(...)

#### **3. Bens adquiridos para revenda**

Por conta da vedação do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de produtos monofásicos para revenda não gera crédito. Dentre os produtos monofásicos adquiridos para revenda que constituem exceção ao desconto de créditos estão os citados no § 1º do art. 2º da Leis nº 10.637, de 2002, e no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, que incluem, no inciso II, os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionados no inciso I do artigo 2º da Lei 10.147/2000.

Só é base de cálculo para créditos as aquisições de mercadorias para revenda não monofásicas apuradas com base nos NCM não constantes na Lei 10.147/00. Esses créditos são utilizados somente para dedução das contribuições devidas no próprio mês, pois se tratam de créditos vinculados à receita tributada no mercado interno.

(...)

#### **7. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda**

O desconto de créditos sobre essas despesas está previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 e no seu artigo 15 inciso II.

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

Vê-se a peculiar situação do crédito referido no inciso acima, que é o frete na operação de venda, nos casos do inciso I (revenda) ou do inciso II (venda de mercadorias produzidas). Ocorre que o inciso I não inclui a revenda de produtos monofásicos. Redação do inciso I: “bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos; b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei”. Conseqüentemente o frete na operação de venda no caso do inciso I não abrange aquele por ocasião da venda de produtos monofásicos, entre eles os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionados na Lei 10.147/2000.

Na conta contábil 410101042 – fretes e carretos mercadoria p/ revenda estão lançadas provisões tendo como contrapartida conta de fornecedores prestadores de serviços de transportes. Nas respectivas contas dos fornecedores, os créditos das provisões correspondem aos débitos relativos aos pagamentos de duplicatas. Feito um confronto entre as informações contidas nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela Servimed e as contas individuais de fornecedores, no passivo, concluiu-se que, apesar de não constar o valor do frete na NF-e, existe nesta, a informação da empresa transportadora, que em amostragem feita, correspondem às provisões contida na conta 410101042.

Para apuração da base de cálculo dos créditos utilizaram-se os totais mensais das provisões contidas na conta 410101042. Essas despesas mensais correspondem ao total dos fretes pagos. Para se chegar ao frete do transporte dos produtos não monofásicos, que tem direito a apuração de créditos, aplicou-se o percentual das receitas não monofásicas, resultando em créditos vinculados à receita tributada no mercado interno.

(...)

### ***9. Sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação)***

Relevante se faz observar que não cabe o crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumo por empresa que desenvolve atividade comercial, haja vista que o crédito relativo a insumos refere-se somente a bens e serviços aplicados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos”.

Da mesma forma, descabe o crédito referente a máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de empresas comerciais, uma vez que, para fazer jus a esse crédito, os bens devem ter como fim a “utilização na produção de bens ou na prestação de serviços”.

Portanto os valores na linha 09 das fichas 06A e 16A informados nos Dacon foram glosados na sua totalidade.

(...)

### **11. Outras operações com direito à crédito**

Nos DACON apresentados, nas fichas 06A e 16A, linha 13 – outras operações com direito a crédito, constam valores informados como base de cálculo de créditos.

Na análise da contabilidade verificou-se que nas contas 110203002-Cofins não cumulativo a recuperar e 110203001-Pis não cumulativo a recuperar, existem lançamentos a débito tendo como contrapartida crédito nas seguintes contas de despesas: aquisição de mercadoria, comissões sobre venda, convenções e eventos, cursos e treinamentos, energia elétrica, estadas, fretes, impressos e formulários, arrendamento mercantil, pedágios, marketing, segurança da frota, suprimento de informática, veículos, viagens, depreciação, combustível e lubrificantes, embalagem, aluguel imóveis, aluguel maquinas e equipamentos, aluguel veículos, assessoria e consultoria contábil, assessoria e consultoria em informática, assessoria e consultoria logística, serviços terceiros pj, seguro da frota, seguros patrimonial, seguros outros e serviços jurídicos externos.

Aquisição de mercadoria para revenda, energia elétrica, aluguéis imóveis, aluguel máquinas e equipamentos, fretes e arrendamento mercantil são despesas com previsão legal para desconto de créditos, que foram objeto de análise nos itens acima.

Comissões sobre venda, convenções e eventos, cursos e treinamentos, estadas, impressos e formulários, pedágios, marketing, segurança da frota, suprimento de informática, veículos, viagens, embalagem, assessoria e consultoria contábil, assessoria e consultoria em informática, assessoria e consultoria logística, seguro da frota, seguros patrimonial, seguros outros, serviços jurídicos externos e aluguel de veículos são despesas sem nenhuma previsão legal para desconto de créditos de PIS e Cofins, pois nenhuma delas está incluída nos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No caso de combustível e lubrificantes e serviços terceiros pessoa jurídica só é possível o desconto de créditos daqueles utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que não é o caso de uma empresa comercial. Previsão contida nos incisos II dos arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Atendendo o item 5 do Termo de Intimação nº 2, foi apresentada a memória de cálculo, contendo exatamente as contas contábeis descritas acima com os totais mensais utilizados nos Dacon.

Portanto nenhuma despesa incluída nas linhas 13 das fichas 06A e 16A dos DACON pode servir para apuração de créditos. Todos os valores constantes nos Dacons, na linha 13, foram glosados.

(...)

### **13. Créditos apurados e suas utilizações**

(...)

Na fiscalização realizada anteriormente, abrangendo o período de 01/2008 a 12/2008, não restou nenhum saldo credor de créditos de PIS e Cofins. Os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno só podem ser objeto de desconto com a própria contribuição devida no mês apurada no DACON. Os créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno, também podem ser objeto de desconto com a contribuição do mês, porém, em razão de estarem incluídos em pedidos de ressarcimento feito pela empresa, eles serão utilizados nas compensações feitas pela empresa nos respectivos processos PERDCOMP.”

A contribuinte impugnou tempestivamente os lançamentos.

Analisando as alegações da defesa, a Delegacia de Julgamento houve por bem converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

“Conforme relatado, a Fiscalização verificou irregularidades na apuração dos valores de contribuição ao PIS e COFINS e na apropriação de créditos de tais contribuições, procedendo a recomposição dos saldos de créditos e concluindo pela existência de apenas parte do direito creditório bem como pela existência de valores de contribuições a pagar.

Os processos em que exarados os Despachos Decisórios de reconhecimento parcial do crédito são os seguintes:

Processo	Contribuição	Período do crédito
10825.900260/2014-41	Cofins	01/01/2009 a 31/03/2009
10825.900423/2014-95	Cofins	01/04/2009 a 30/06/2009
10825.900262/2014-30	Cofins	01/07/2009 a 30/09/2009
10825.900259/2014-16	PIS	01/01/2009 a 31/03/2009
10825.900422/2014-41	PIS	01/04/2009 a 30/06/2009
10825.900261/2014-95	PIS	01/07/2009 a 30/09/2009

O Auto de Infração com exigência de PIS e COFINS dos períodos de janeiro a setembro/2009 foi formalizado no presente processo 10825.721/2014-47.

Em sua Impugnação, a Interessada argui a ocorrência de decadência de parte dos períodos autuados, questiona a utilização de NCM diversos dos previstos pela legislação vigente à época (Lei Federal nº 10.147/2000), questiona também a desconsideração de saldos de créditos objeto de discussão em processos administrativos anteriores, bem como a aplicação da Medida Provisória 451, de 2008, nos meses de abril e maio de 2009, e discorda das Glosas relativas a despesas de fretes na venda de produtos monofásicos, a despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado (linha 09) e a despesas relativas a outras operações (linha 13).

Entre as razões de defesa, a Impugnante atribui à Fiscalização a indevida inclusão de produtos sujeitos à alíquota zero na base de cálculo das referidas Contribuições.

Nesse aspecto observe-se que, em seu Termo de Verificação a Fiscalização transcreveu dispositivo da Lei 10.174, de 2000, na redação vigente à época dos fatos e com alterações posteriores, e reportou-se a Anexo que elaborou contendo as divergências encontradas, expondo que:

Em razão de se ter constatado divergências entre os NCM tributados pela Servimed e os listados no artigo 1º da Lei 10.147/2000 foi elaborado o Anexo - “Produtos Monofásicos Lei 10.147/00 x Servimed” contendo as informações dos NCM considerados tributados ou não pela empresa e os NCM contidos ou não no artigo 1º da Lei 10.147/2000, definidos legalmente como monofásicos. A fiscalização apurou como base de cálculo de PIS e Cofins as vendas dos produtos com NCM não constantes no artigo 1º da Lei 10.147/2000, já que os definidos nesse artigo não sofrem tributação de PIS e COFINS de acordo com o artigo 2º da mesma Lei.

Para maior clareza são reproduzidos, a seguir, alguns excertos do referido Anexo, constante de fls. 63/68:

RECEITA FEDERAL - DRF BAURU  
 Empresa : Servimed Comercial Ltda - CNPJ 44.463.156/0001-84  
 Produtos Monofásicos Lei 10.147/00 X Servimed

Código NCM	Descrição NCM	MONOFÁSICO	
		Lei 10.147/00	Servimed
30012090	OUTROS EXTRATOS D'GLÂNDULAS,OUTS.ÓRGÃOS	sim	sim
30019010	HEPARINA E SEUS SAIS	sim	sim
30019090	OUTS.SUBST.HUM.OU ANIM.P/FINS TERAP.PROF.	sim	sim
30021023	OUTRAS IMUNOGLOBULINAS SÉRICAS	sim	sim
30021029	OUTS.CONSTITUINTES DO SANGUE	sim	sim
30021031	SOROALBUMINA EXCETO A HUMANA	sim	sim
30021035	IMUNOGLOBULINA G, LIOFILIZADA OU EM SOLUÇÃO	sim	não
30021037	SOROALBUMINA HUMANA	sim	sim
30021039	OUTS.FRAÇÕES SANGUE/PRODS.IMUNÓL.PREP.COMO MEDICAMENTOS	sim	sim

30041014	MED.C/PENICILINA G POTÁSSICA, EM DOSES/RET.	sim	não
30041019	MED.C/OUTS PENICILINAS E DER., EM DOSES/RET.	sim	não
30042011	MED.C/CLORANFENICOL/SEU PALMITATO, ETC.	sim	sim
30042019	MED.C/OUTS.ANTIBIÓTICOS, EM DOSES/RETALHOS	sim	sim
30042020	<N/D>	sim	sim
30042021	MED.C/ERITROMICINA/SAIS, EM DOSES/RETALHOS	sim	sim

33051000	XAMPUS PARA OS CABELOS	sim	não
33052000	PREPS.P/ONDULAÇÃO/ALISAMENTO DOS CABELOS	sim	não
33053000	LAQUÊS PARA O CABELO	sim	não
33059000	OUTRAS PREPARAÇÕES CAPILARES	sim	não
33061000	DENTIFRÍCIOS	sim	não
33062000	FIO DENTAL	sim	não
33069000	OUTRAS PREP.P/HIGIENE BUCAL OU DENTÁRIA	sim	não
33071000	PREP.P/BARBEAR (ANTES, DURANTE OU APÓS)	sim	não

Como se vê, a Fiscalização identificou individualizadamente os códigos NCM em relação aos quais houve concordância ou divergência entre o que estabelecido como monofásico na Lei 10.147, de 2000, e o que considerado pela contribuinte. E a grande maioria dos itens relacionados no referido Anexo foi considerada pela Fiscalização como produto monofásico (Lei 10.147/00), portanto não tributado na venda efetuada pela Interessada, mesmo em casos em que essa considerou não monofásico.

Em alguns casos, contudo, a Fiscalização indicou “não” na coluna “Lei 10.174/00” ou seja, “não monofásico” (ou não incluído na Lei 10.147/00), e indicou “sim” na coluna “Servimed”, ou seja, quando a contribuinte Servimed considerou o produto “monofásico”:

Código NCM	Descrição NCM	MONOFÁSICO	
		Lei 10.147/00	Servimed
9021000	CHÁ VERDE, Ñ FERM.EMBALAG.IMEDIATA SUP.3KG	não	sim
18063220	OUTRAS PREPARAÇÕES C/CAU Ñ RECHEADAS	não	sim
20089900	OUTRAS FRUTAS CONSERVADAS DE OUTROS MODOS	não	sim
29091990	OUTS.ÉTERES ACIC.DERIV.HAL.SULFS.NITRA.,NITRO.	não	sim
29141100	ACETONA SEM OUTRAS FUNÇÕES OXIGENADAS	não	sim
29369000	OUTS VITAMINAS,INCLUÍDOS CONCENTR.NATURAIS	não	sim
29419099	OUTROS ANTIBIÓTICOS	não	sim
30023090	OUTS.VACINAS P/MEDICINA VETERINÁRIA	não	sim
30051011	<N/D>	não	sim
30061019	<N/D>	não	sim
33019010	SOLUÇÕES CONC.ÓLEOS ESSENCIAIS EM GORDUR.	não	sim
35030019	OUTRAS GELATINAS E SEUS DERIVADOS	não	sim
39191000	CHAPAS,FOLH.TIR.PEL.PLÁST.ROLOS LARG.Ñ >20CM	não	sim
64069920	<N/D>	não	sim
84198999	OUTS.APAR.,DISPOSITIVO QUE TRAB.P/MUD.D/TEMP.	não	sim
85098000	<N/D>	não	sim
85099000	PARTES/APS.ELETROM.C/MOTOR ELÉTR.USO DOMS.	não	sim
90211010	ARTIGOS E APARELHOS ORTOPÉDICOS	não	sim
95066900	OUTRAS BOLAS,EXCETO P/GOLFE OU TÊNIS MESA	não	sim

Por sua vez, a Interessada reportou-se a Listas de Produtos (Positiva, Negativa e Neutra) e fez menção, entre outras disposições, a Decretos que reduzem a zero alíquotas de PIS/COFINS:

- Decreto 5.127, de 2004, revogado pelo Decreto 5.821, de 2006, e esse último revogado pelo Decreto 6.426, de 2008,

- Decreto 6.337, de 2007, também revogado pelo Decreto 6.246, de 2008, esse último em vigor e contendo previsão de redução a zero para produtos que lista em seus anexos.

Também a Lei 10.925, de 2004, em seu artigo 1º inciso VII contém previsão de redução a zero de alíquota de PIS e COFINS sobre receita bruta decorrente da venda de produtos classificados no código 3002.30 da TIPI.

Neste contexto, em função das alegações apresentadas pela Interessada, voto no sentido de encaminhar o processo em diligência para que a autoridade fiscal:

I - Esclareça se na elaboração dos anexos “Produtos Tributados .... 09” em que Identificadas todas as mercadorias não monofásicas vendidas que sofreram tributação de PIS e Cofins no período, há ou não produtos tributados à alíquota zero, e, em caso afirmativo se, em função disso, há ou não alteração na base de cálculo das contribuições e nos valores dos créditos reconhecidos;

II - Apresente outros esclarecimentos que entender pertinentes;

III - Informe eventual repercussão dos esclarecimentos acima nos valores dos créditos reconhecidos e nos valores lançados relativamente aos períodos analisados de 2009;

V - Elabore relatório circunstanciado do resultado da diligência, dele dando ciência à Interessada para, se assim o desejar, no prazo de trinta dias, manifestar-se sobre tal resultado.”

Em cumprimento à Resolução, a fiscalização realizou as diligências, sobrevindo o Resultado da Diligência, nos seguintes termos:

“TERMO DE DILIGÊNCIA

1. Está sendo solicitado, na Resolução acima, a realização de diligência para que:

I - Esclareça se na elaboração dos anexos “Produtos Tributados .... ” em que Identificadas todas as mercadorias não monofásicas vendidas que sofreram tributação de PIS e Cofins no período, há ou não produtos tributados à alíquota zero, e, em caso afirmativo se, em função disso, há ou não alteração na base de cálculo das contribuições e nos valores dos créditos reconhecidos;

II - Apresente outros esclarecimentos que entender pertinentes;

III - Informe eventual repercussão dos esclarecimentos acima nos valores dos créditos reconhecidos e nos valores lançados relativamente aos períodos analisados de 2009;

IV - Elabore relatório circunstanciado do resultado da diligência, dele dando ciência à Interessada para, se assim o desejar, no prazo de trinta dias, manifestar-se sobre tal resultado.

2. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 47) foi definido pela fiscalização que as receitas dos produtos não especificados no art. 1º da Lei 10.147/00 foram consideradas tributáveis por se enquadrarem nos artigos 1º e 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (monofásicos). Assim foram considerados tributáveis os produtos revendidos com previsão de não tributação contida no Decreto 6.426/2008, e também, a previsão de redução a zero de alíquota de PIS e Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos classificados no código 3002.30 da TIPI contida na Lei nº 10.925/2004. Dessa forma, entendo, que há a necessidade de ajustes na base de cálculo apurada durante a ação fiscal, pois há produtos tributados à alíquota zero que foram considerados como tributados.

3. Portanto na elaboração dos anexos “Produtos Tributados...09” há produtos tributados com alíquota zero, previstos no inciso III, do artigo 1º do Decreto nº 6.426/2008 e do inciso VII do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, conforme apontando na Resolução (fl. 35.783):

Decreto nº 6.426, de 07/04/2008:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

(...)

III - destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III deste Decreto.

(...)

Lei nº 10.925 de 23/07/2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

(...)

VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIP

4. No anexo do Termo de Verificação Fiscal “Produtos monofásicos Lei 10.147/00 X Servimed” estão assinalados os NCM como “não” na coluna “Lei 10.147/00”, ou seja, tributados pela fiscalização, mas em função das previsões legais Lei nº 10.925/04, e os do Anexo III, do inciso III do artigo 1º do Decreto 6.426/2008 tem alíquota zero. Assim as revendas dos produtos classificados nos NCM do quadro abaixo não são tributadas:

Alíquota zero	NCM
Lei 10.925/04 art. 1º, VII	30023090
	30067000
Dec. 6.426/08 art. 1º, III - uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III deste Decreto	39269040
	39269090
	40151100
	40151900
	40151901
	40159000
	90183111
	90183119
	90183190
	90183212
	90183219
	90183910
	90183921
	90183929
	90183999
	90189099

5. Estão sendo selecionado nos 18 anexos “Produtos Tributados...”, os NCM do quadro acima. Para apuração das vendas com alíquota zero previstas no Decreto 6.426/2008 foi inserida uma coluna com o CNAE dos destinatários das mercadorias com a finalidade de identificar o uso dos produtos em hospitais,

clínica e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas. Os CNAE selecionados nos anexos citados foram os seguintes:

CNAE	Descrição
8.560.200	Planos de Saúde
8.531.700	Educação Superior - Graduação
8.532.500	Educação Superior - Graduação e Pós-graduação
8.610.101	Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto socorro e unidades para atendimento a urgências
8.610.102	Atividades de atendimento em pronto socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
8.621.801	UTI móveis
8.622.400	Serviços de remoção de pacientes, exceto os serviços móveis de atendimento a urgências
8.630.501	Atividade Médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos
8.630.502	Atividade Médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares
8.630.503	Atividade Médica ambulatorial restrita a consultas
8.630.504	Atividade odontológica
8.630.507	Atividades de reprodução humana assistida
8.630.599	Atividades de atenção ambulatorial não especificadas anteriormente
8.640.201	Laboratórios de anatomia patológica e citológica
8.640.202	Laboratórios clínicos
8.640.203	Serviços de diálise e nefrologia
8.640.206	Serviços de diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante, exceto tomografia
8.640.207	Serviços de diagnóstico por imagem sem uso de radiação ionizante, exceto ressonância magnética
8.640.208	Serviços de diagnósticos por registro gráfico - ECG, EEG e outros exames análogos
8.640.209	Serviços de diagnósticos por métodos ópticos - endoscopia e outros exames análogos
8.640.210	Serviços de quimioterapia
8.640.211	Serviços de radioterapia
8.640.212	Serviços de hemoterapia
8.640.299	Atividades de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica não especificado anteriormente

6. Selecionando-se os NCM e os CNAE identificados acima nos arquivos “Produtos Tributados...” obteve-se os totais das vendas mensais com alíquota zero, discriminadas no arquivo anexo deste relatório “Produtos Alíquota zero”, contendo planilhas do 1º trimestre 2009, 2º trimestre 2009 e 3º trimestre 2009. **Após esta apuração foi feito um recálculo dos débitos e créditos considerando-se os valores apurados em “Produtos Alíquota zero”, demonstrada no anexo “RECÁLCULO CONTR CRÉDITOS”.**

7. No Auto de Infração foram lançadas para o período de janeiro/2009 a setembro/2009 uma contribuição total de PIS no valor original de R\$ 388.248,56, e de COFINS R\$ 1.788.296,51. No recálculo apresentado neste relatório estes valores ficam alterados para PIS R\$ 319.748,40 e para COFINS R\$ 1.472.780,49.

8. Este Termo de Diligência está sendo remetido à empresa, através de seu domicílio tributário eletrônico, para querendo manifestar-se a seu respeito, fica intimada a fazê-lo no prazo de 30 dias de sua ciência.” (g.n.)

A contribuinte não se manifestou sobre o termo de diligência fiscal.

Sobreveio o Acórdão nº 14-97.769, proferido na sessão de 29 de agosto de 2019, através do qual a 11ª Turma da DRJ/RPO julgou a impugnação parcialmente procedente, para, em função da informação fiscal resultante da diligência (fls. 35.787 e fls. 7.265) e da planilha integrante do Arquivo Não Paginável (fls. 35.792), manter em parte o crédito tributário, conforme resumo a seguir:

Contr.	PA	Resumo do Crédito Tributário (R\$)		
		Exigido (fls. 3 e 21 – parte 1)	Excluído	Mantido (*)
PIS	31/01/2009	58.255,97	4.605,92	53.650,05
	28/02/2009	56.950,43	5.066,13	51.884,30
	31/03/2009	29.504,28	8.565,86	20.938,42
	30/04/2009	38.205,04	4.766,84	33.438,20
	31/05/2009	44.731,09	1.955,01	42.776,08
	30/06/2009	10.584,89	7.963,44	2.621,45
	31/07/2009	63.097,18	13.029,11	50.068,07
	31/08/2009	29.602,75	11.831,87	17.770,88
	30/09/2009	57.316,93	10.715,98	46.600,95
		Soma PIS	388.248,56	68.500,16

Para melhor compreensão, segue abaixo transcrita a ementa do julgado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Ausente a antecipação do pagamento, há de se aplicar a norma prevista no art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade da legislação tributária não é de competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

MEDIDA PROVISÓRIA. EFICÁCIA.

A eficácia de medida provisória está prevista em dispositivo de emenda constitucional cuja validade não é passível de discussão em sede de julgamento administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

A utilização de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram e sua adequação

às disposições legais. Dada a influência da apuração de um período em períodos seguintes, não poderia a Fiscalização deixar de considerar saldos de créditos de períodos anteriores, mesmo que decorrentes de verificações em outro procedimento fiscal, não se justificando a objeção da Interessada.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência. Os critérios de essencialidade ou de relevância devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

**FRETES. OPERAÇÕES DE VENDAS. PIS. COFINS. COBRANÇA CONCENTRADA.**

Em relação a dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica de PIS e COFINS é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado destinados para locação a terceiros ou que estejam diretamente associados ao processo produtivo ou a prestação do serviço é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade, não sendo cabível na hipótese de utilização na atividade comercial da empresa.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009

**CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.**

A utilização de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram e sua adequação às disposições legais. Dada a influência da apuração de um período em períodos seguintes, não poderia a Fiscalização deixar de considerar saldos de créditos de períodos anteriores, mesmo que decorrentes de verificações em outro procedimento fiscal, não se justificando a objeção da Interessada.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Os critérios de essencialidade ou de relevância devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

**FRETES. OPERAÇÕES DE VENDAS. PIS. COFINS. COBRANÇA CONCENTRADA.**

Em relação a dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica de PIS e COFINS é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado destinados para locação a terceiros ou que estejam diretamente associados ao processo produtivo ou a prestação do serviço é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade, não sendo cabível na hipótese de utilização na atividade comercial da empresa.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual alega o seguinte:

**ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA CONTRIBUINTE**

- Trata-se de empresa regularmente constituída, que tem como atividade econômica principal a distribuição de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal; e como atividade econômica secundária, a prestação de serviços de logística e transporte;

- A maior parte dos produtos comercializados (aproximadamente 90%) encontra-se submetida à incidência monofásica do PIS e da COFINS, o que sujeita as saídas das mercadorias a alíquota zero. A parte remanescente da atividade comercial (aproximadamente 10%) e as demais atividades encontram-se sujeitas à sistemática não cumulativa;

- Assim, a Contribuinte tem direito aos créditos sobre as aquisições e despesas vinculadas às operações com produtos sujeitos à sistemática não cumulativa e aos créditos sobre as despesas vinculadas às operações sujeitas à tributação monofásica;

#### DECADÊNCIA NO PERÍODO DE JANEIRO A JUNHO DE 2009

- Em 25/06/2014, a Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração para cobrança de PIS e COFINS alegando que os valores recolhidos pela Contribuinte nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2009 a setembro de 2009 seriam insuficientes;

- A contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições devidas no período (no caso, havia saldo de créditos dos períodos anteriores que foi utilizado na compensação dos débitos apurados);

- Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do PIS e da COFINS, o prazo para lançamento e constituição do crédito tributário é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência de cada fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN;

- Assim, os valores apurados nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2009 e junho de 2009 estão fulminados pela decadência e, portanto, extintos nos termos do Artigo 156, inciso V, do CTN;

#### INDEVIDA TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO E UTILIZAÇÃO DE CÓDIGOS NCM PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO POSTERIOR AOS FATOS GERADORES

- A contribuinte realiza inúmeras vendas de produtos destinados ao uso em hospitais e laboratórios, operações estas que, desde 2007, estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 21 e 37 da Lei nº 10.865/2004, Decreto nº 5.127/2004, Lei nº 11.196/2005, Decreto nº 5.821/2006, Lei nº 11.488/2007 e Decreto nº 6.337/2007;

- Tal entendimento também está consolidado no item 18 do “Perguntas e Respostas” da RFB e nas Soluções de Consulta 282/2004 e 174/2006;

- Apesar da expressa disposição legal determinando que as alíquotas do PIS e da COFINS são reduzidas a zero, o trabalho fiscal, equivocadamente, incluiu referidas operações na composição da base de cálculo das contribuições;

- Além da indevida inclusão de operações tributadas à alíquota zero na base de cálculo das Contribuições, o trabalho fiscal dividiu (rateio) os produtos sujeitos às sistemáticas de tributação não cumulativa e monofásica de forma equivocada, pois partiu de NCM diversos dos previstos pela legislação vigente à época (Lei nº 10.147/2000);

- Com efeito, o trabalho fiscal identificou supostas divergências dos NCM utilizados pela Contribuinte para classificar os produtos em não cumulativos (lista neutra) ou monofásicos (lista negativa), e então, com base nas supostas divergências, reclassificou todos os produtos comercializados no período e apurou uma base de cálculo para as contribuições em valor diverso do declarado pela Contribuinte;

- Contudo, as divergências apontadas pelo trabalho fiscal são originárias da indevida utilização de legislação supervenientes à época dos fatos para fins de classificação dos produtos;

**SALDOS CREDITORES DE PERÍODOS ANTERIORES DISCUTIDOS EM OUTROS PROCESSOS PENDENTES DE JULGAMENTO**

- A fiscalização utilizou, na recomposição da apuração das contribuições, “Saldo de Créditos dos Meses Anteriores” diverso do declarado no DACON, desconsiderando valores discutidos em outros processos que se encontram pendente de julgamento;

- Trata-se dos processos 10825.722605/2013-38, 10825.900802/2013-92, 10825.900803/2013-49, 10825.900805/2013-38, 10825.900804/2013-93, 10825.900806/2013-82, 10825.900807/2013-27, 10825.900808/2013-71 e 10825.900809/2013-16;

- Havendo discussão acerca do “Saldo de Créditos de Meses Anteriores” referente ao final de 2008 em outros Processos Administrativos, não poderia a Autoridade Fiscal emitir qualquer juízo de valor sobre a mesma, pois estaria adentrando no mérito de questão discutida em outros processos autônomos, frise-se, pendentes de julgamento;

- Caso o desfecho dos citados processos seja favorável à Contribuinte, todo o “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” será convalidado, legitimando os créditos que foram excluídos na recomposição da apuração das Contribuições pela Autoridade Administrativa;

- Por outro lado, caso o desfecho dos citados processos seja desfavorável à Contribuinte, o saldo será cobrado e controlado naqueles processos, não podendo, em hipótese alguma, influenciar no referido “Saldo de Créditos de Meses Anteriores” utilizado nos períodos subsequentes;

**DESPESAS VINCULADAS AOS PRODUTOS MONOFÁSICOS NOS MESES DE ABRIL E MAIO DE 2009 E MEDIDA PROVISÓRIA Nº 451/2008**

- O trabalho fiscal utilizou um percentual de rateio proporcional às operações realizadas pela Contribuinte com os produtos sujeitos às sistemáticas não cumulativa e monofásica para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS passíveis de apropriação sobre as despesas essenciais ao desempenho das atividades da empresa (despesas com energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, contraprestação de arrendamentos mercantis, etc.);

- Ao aplicar o referido rateio, o trabalho fiscal restringiu os créditos referentes às despesas e encargos vinculados aos produtos monofásicos nos meses de abril e maio de 2009;

- Referida exclusão foi realizada com fundamento na Medida Provisória nº 451/2008, que incluiu a vedação para tais créditos para as empresas atacadistas e varejistas durante o período de abril a maio de 2009 (inclusão dos §§ 15 e 23 no Artigo 3.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003);

- Absolutamente descabida a aplicação da Medida Provisória nº 451/2008, que, além de não ter sido convertida em lei, sequer foi regulada por decreto legislativo, razão pela qual a irradiação dos seus efeitos deve retroagir ao momento de sua edição;

#### FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDAS DE PRODUTOS MONOFÁSICOS

- Foram glosados créditos relativos às despesas de frete incorridas pela Contribuinte nas operações de vendas de produtos monofásicos, embora a possibilidade de apropriação de tais créditos tenha respaldo nas Leis 10.637/2002, 10.833/2003, e no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004;

- A Receita Federal já manifestou o entendimento de que a vedação referente aos créditos sobre os produtos monofásicos aplica-se somente com relação ao custo dos mesmos, sendo admissível o creditamento sobre as demais despesas vinculadas às operações com tais produtos - Solução de Consulta nº 4/2008; Solução de Consulta nº 178/2008, Solução de Consulta nº 23/2009, Solução de Consulta nº 254/2005;

#### DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

- A Autoridade Fiscal glosou da base de cálculo dos créditos todas as despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado da Contribuinte, ao argumento de que a mesma não teria direito aos referidos créditos por desenvolver atividade comercial;

- No entanto, a atividade de distribuição desenvolvida pela Contribuinte é muito mais do que simples revenda de produtos, pois a empresa atua como verdadeira operadora logística da indústria, responsável pela colocação e manutenção dos produtos no mercado;

- Além da atividade principal de distribuição, a contribuinte detém frota própria e desenvolve como atividade secundária a prestação de serviços de transporte de mercadorias para terceiros; - Assim, faz jus ao crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nos termos do artigo 3º, inciso VI, c/c § 1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

#### OUTRAS DESPESAS RELEVANTES/ESSENCIAIS

- A contribuinte ainda incorre em diversas outras despesas com veículos, segurança, combustíveis, pedágios, seguro - todas aptas a gerar créditos de PIS e COFINS dada sua relevância/essencialidade para o desenvolvimento de tais atividades;

- A atividade de distribuição desenvolvida pela contribuinte é muito mais que a simples revenda de produtos, e, para atingir as obrigações pactuadas com os fabricantes e atingir a sua atividade fim, a contribuinte precisa fixar filiais em pontos estratégicos, promover capacitação profissional de seu pessoal, realizar eventos e campanhas de marketing;

- Após a regulamentação da produção e distribuição dos medicamentos “genéricos” em território brasileiro, essa necessidade se tornou ainda maior, precisando a contribuinte incorrer em inúmeras despesas essenciais ao exercício de sua atividade;

- Daí a relevância e essencialidade dos serviços de assessoria e consultoria voltados à capacitação profissional de seu corpo administrativo e, especialmente, de vendedores e representantes comerciais, promoção de eventos, convenções, campanhas de propaganda e marketing.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Na sustentação oral, a patrona da Recorrente noticiou a existência de ação judicial (Mandado de Segurança Coletivo nº 0025897-19.2015.4.03.6100, impetrado pela Associação Brasileira do Atacado Farmacêutico - ABAFARMA, sociedade civil sem fins lucrativos de âmbito nacional), a qual guardaria relação com os pontos discutidos no presente processo administrativo.

Diante de tal informação e considerando a supremacia da instância judicial, o Colegiado deliberou pela realização de diligência, para que o sujeito passivo seja intimado a apresentar as cópias das principais peças referentes ao aludido processo.

Assim, com fundamento no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal de origem intime o sujeito passivo a apresentar cópias das principais peças processuais do Mandado de Segurança Coletivo nº 0025897-19.2015.4.03.6100, tais como petição inicial, decisões proferidas, recursos interpostos, certidão de inteiro teor e eventual certidão de trânsito em julgado.

Em seguida, deve o processo retornar para julgamento.

É como proponho a presente Resolução.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**