



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.724230/2018-86
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3201-011.543 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrentes GERMED FARMACEUTICA LTDA E
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

NULIDADE. INEXISTENCIA

Tendo a fiscalização e a DRJ utilizados a mesma fundamentação para a autuação não há de se falar em inovação no critério jurídico da autuação apto a configurar uma nulidade. Ademais, o acórdão prolatado apresentou e contrapôs todos os pontos suscitados pela recorrente.

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. REVENDA. CRÉDITOS.

A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da contribuição para a COFINS, produtora ou fabricante de produtos farmacêuticos, sujeitos à tributação concentrada, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação (art. 24 da Lei nº 11.727/2008).

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

ARTIGO 112 DO CTN. AFASTAMENTO DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se configura a hipótese veiculada pelo artigo 112 do CTN, uma vez confirmada a incidência do TRIBUTO, não havendo qualquer dúvida, não há que se falar em afastamento da multa de ofício no patamar de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas pelo contribuinte e, no mérito, em negar provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Nos termos do acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento da impugnação aos autos de infração, relatou os fatos seguintes que serão reproduzidos parcialmente em razão da extensão. Assim sintetizo:

Lavrou-se, em face da contribuinte identificada em epígrafe, Autos de Infração, relativos à Cofins, no montante de R\$ 187.243.338,95 e à contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 39.718.283,62 – incluídos multa e juros, correspondente aos anos de 2014 a 2017.

A autuação ocorreu devido à utilização indevida do crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de medicamentos no período acima mencionado, conforme informação constante do Termo de Verificação Fiscal juntado aos autos às fls. 270/285.

No aludido Termo, destaca a fiscalização:

- a contribuinte tem por objeto social a fabricação, comercialização, importação e exportação de produtos farmacêuticos, alopáticos, homeopáticos, odontológicos, alimentícios, dietéticos, de higiene, de toucador, cosméticos, perfumes e outros, próprios e de terceiros;
- o procedimento teve origem com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização n.º 0810400.2017.00105-7, de 20/02/2017, referente ao ano-calendário de 2014, 2015, 2016 e 2017, relativo ao PIS e Cofins, para verificação da correta apuração dessas contribuições, quanto à base de cálculo, desconto de créditos pelo regime não cumulativo e alíquotas aplicadas;
- constatou, no decorrer dos trabalhos, a apuração indevida de crédito presumido quando da revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, em desacordo com o art. 3º da Lei n.º 10.147, de 2000 e o art. 1º do Decreto n.º 3.803, de 2001;
- verificou que a contribuinte também apurou créditos não cumulativos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aquisição das mercadorias para revenda em desacordo com o art. 24 da Lei n.º 11.727, de 2008;
- desse modo, **a contribuinte, em desconformidade com a legislação, beneficiou-se duplamente, uma vez por ter utilizado o crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de medicamentos para revenda (art. 24 da Lei 11.727/2008) e outra vez por ter apurado crédito presumido calculado sobre a receita obtida com a revenda desses produtos (art. 3º da Lei n.º 10.147/2000);** (grifos meus)

Nesse ínterim, vale pontuar o que restou demonstrado no TVF face ao duplo benefício pelo Contribuinte:

A - Apropriação Indevida de Crédito Presumido

A1. No decorrer dos trabalhos de auditoria constatou-se a utilização indevida de crédito presumido calculado em desacordo com o estabelecido na legislação, conforme detalhado na sequência. (grifos meus)

Verificou-se a ocorrência de lançamentos, no BLOCO F, REGISTRO F700¹ (Deduções Diversas), referentes às bases de cálculo e valores de Pis e Cofins a deduzir a título de crédito presumido previsto na Lei 10.147/2000. (grifos meus)

Abaixo seguem discriminados os valores de crédito presumido, declarados de 2014 a 2017, na EFD Contribuições (Revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, saídas de CFOPs 5102, 5106, 5403, 6102, 6106, 6108, 6110 e 6403): (...)

Considerando que os referidos valores são informados no registro F700 pelo seu montante mensal, não sendo possível a identificação dos documentos fiscais de origem, o contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativo de apuração do crédito presumido, em formato digital, conforme abaixo:

“Trecho da Intimação Fiscal:

- 1- COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE 2014 A 2017, EM PLANILHA EXCEL, COM INDICAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, NCM DOS ITENS, VALORES DOS ITENS, SUBSTÂNCIA DO MEDICAMENTO, CFOP e DESCRIÇÃO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO (DESCRIÇÃO CFOP)”.

Em resposta à intimação foram apresentadas planilhas anuais de composição do crédito presumido de 2014 a 2017 (ANEXO 1 a 4), no formato acima, identificando os documentos fiscais de venda e de devolução que compuseram as bases de cálculo mensais por ele utilizadas na apuração do crédito presumido do período, informado na EFD (BLOCO F, REGISTRO F700 (Deduções Diversas)).

Com base nessas informações foi apurado pela fiscalização que a maior parte das receitas que serviram de base para o cálculo do crédito presumido se refere à revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, cujas saídas estão identificadas pelos CFOPs 5102, 5106, 5403, 6102, 6106, 6108, 6110 e 6403. (grifos meus)

CRÉDITO PRESUMIDO NAS REVENDAS:

Porém, não lhe é conferido pela legislação o direito ao crédito presumido sobre as receitas decorrentes da revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, consoante dispõem o artigo 3º da Lei 10.147/2000 e o artigo 1º do Decreto nº 3.803/2001.

A3. CRÉDITO DE AQUISIÇÕES PARA REVENDA:

No entanto, desde a publicação da Lei nº 11.727/2008 o contribuinte está autorizado a descontar crédito de Pis/Cofins, sobre as aquisições de medicamentos para revenda, adquiridos de terceiros, calculado com as mesmas alíquotas aplicadas pelo fabricante, em conformidade com autorização legal concedida pelo artigo 24 desta Lei. Sendo assim, o contribuinte descontou créditos de PIS e COFINS, na aquisição das mercadorias para REVENDA, conforme demonstrado abaixo: (...) (grifos meus)

No presente caso, o contribuinte em desconformidade com a legislação se beneficiou duplamente, uma vez por ter utilizado o crédito de Pis/Cofins sobre

¹ Registro F700 da EFD-Contribuições, registro onde devem ser informadas as deduções diversas previstas na legislação tributária, inclusive os créditos que não sejam específicos do regime não-cumulativo, passíveis de dedução na determinação da contribuição social a recolher, nos registros M200 (PIS/Pasep) e M600 (Cofins).

as aquisições de medicamentos para revenda (art.24 da Lei 11.727/2008- ITEM A3.ACIMA) e outra vez por ter apurado crédito presumido calculado sobre a receita obtida com a revenda desses produtos (crédito indevido –ITEM A1.ACIMA). (...)

Nesse sentido, continuando a análise da EFD-Contribuições constatou-se que a empresa apropriou créditos de Pis/Cofins em relação aos medicamentos adquiridos para revenda, cuja autorização legal para o seu aproveitamento se deu a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.727/2008. Até então, o aproveitamento desse crédito era vedado por força do disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei 10.833/2003.

Embora o crédito referido no parágrafo anterior não seja objeto dos autos de infração de que tratam este processo, sua análise se faz necessária em razão da condição imposta pelo legislador para sua fruição, que consiste na possibilidade de seu aproveitamento por parte da empresa adquirente, apenas em relação aos produtos que adquire para revenda e sobre os quais não exerça quaisquer operações de industrialização, atuando nesse caso, na condição de revendedora desses produtos. A comprovação dessa exigência tem reflexo direto no direito ao aproveitamento do crédito presumido previsto no artigo 3º da Lei 10.147/2000, em razão de que, ao contrário do que exige o artigo 24 da lei 11.727/2008, para usufruir deste benefício deve a pessoa jurídica comprovar a sua condição de fabricante dos medicamentos vendidos.

Assim, de acordo a legislação que regula a matéria, cujos excertos são reproduzidos na sequência, a pessoa jurídica produtora ou fabricante dos produtos farmacêuticos referidos no artigo 1º, alínea “a” da Lei nº 10.147/2000, quando atuar como revendedora poderá descontar, das contribuições devidas para o Pis e a Cofins, créditos em relação à aquisição desses bens de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, calculados nos mesmos percentuais que foram aplicados pelo vendedor.

Prossegue o relatório da DRJ:

- a determinação dos valores lançados de jan 2014 a dez 2017, foram baseados na planilha apresentada pela empresa (ANEXO 1 a 4) que contempla as informações referentes às receitas que compuseram a base de cálculo do crédito presumido, e estão discriminados nas tabelas copiadas a seguir:

| MÊS | Pis Calc | Cofins Calc. | MÊS | Pis Calc | Cofins Calc. |
|---------------------------|--------------|---------------|---------------------------|--------------|---------------|
| janeiro-14 Total | 238.862,22 | 1.126.064,77 | janeiro-15 Total | 231.969,96 | 1.093.574,04 |
| fevereiro-14 Total | 381.295,89 | 1.797.537,77 | fevereiro-15 Total | 224.666,04 | 1.059.140,13 |
| março-14 Total | 435.643,43 | 2.053.747,59 | março-15 Total | 602.081,94 | 2.838.386,30 |
| abril-14 Total | 292.652,03 | 1.379.645,30 | abril-15 Total | 361.268,90 | 1.703.124,52 |
| maio-14 Total | 126.659,75 | 597.110,25 | maio-15 Total | 302.731,94 | 1.427.164,85 |
| junho-14 Total | 334.102,34 | 1.575.053,89 | junho-15 Total | 408.299,63 | 1.924.841,05 |
| julho-14 Total | 599.334,64 | 2.825.434,71 | julho-15 Total | 399.369,54 | 1.882.742,10 |
| agosto-14 Total | 409.894,40 | 1.932.359,30 | agosto-15 Total | 398.384,43 | 1.878.098,36 |
| setembro-14 Total | 469.707,14 | 2.214.333,66 | setembro-15 Total | 426.359,59 | 2.009.980,91 |
| outubro-14 Total | 399.813,63 | 1.884.835,68 | outubro-15 Total | 301.036,87 | 1.419.173,80 |
| novembro-14 Total | 449.965,71 | 2.121.266,92 | novembro-15 Total | 345.715,47 | 1.629.801,52 |
| dezembro-14 Total | 445.380,94 | 2.099.653,01 | dezembro-15 Total | 371.266,77 | 1.750.257,61 |
| Total Geral | 4.583.312,13 | 21.607.042,88 | Total Geral | 4.373.151,07 | 20.616.285,19 |

| mês | Pis Calc | Cofins Calc. | mês | Pis Calc | Cofins Calc. |
|---------------------------|--------------|---------------|---------------------------|--------------|---------------|
| janeiro-16 Total | 252.285,32 | 1.189.345,09 | janeiro-17 Total | 278.955,68 | 1.315.076,79 |
| fevereiro-16 Total | 325.699,03 | 1.535.438,26 | fevereiro-17 Total | 419.926,95 | 1.979.655,63 |
| março-16 Total | 626.347,67 | 2.952.781,85 | março-17 Total | 722.291,02 | 3.405.086,25 |
| abril-16 Total | 406.282,01 | 1.915.329,45 | abril-17 Total | 450.432,34 | 2.123.466,73 |
| maio-16 Total | 331.325,71 | 1.561.964,06 | maio-17 Total | 455.925,51 | 2.149.363,14 |
| junho-16 Total | 399.918,42 | 1.885.329,70 | junho-17 Total | 404.216,51 | 1.905.592,14 |
| julho-16 Total | 401.361,06 | 1.892.130,69 | julho-17 Total | 502.102,80 | 2.367.056,07 |
| agosto-16 Total | 402.098,79 | 1.895.608,62 | agosto-17 Total | 540.855,87 | 2.549.749,09 |
| setembro-16 Total | 417.317,28 | 1.967.352,93 | setembro-17 Total | 459.734,41 | 2.167.319,40 |
| outubro-16 Total | 473.921,52 | 2.234.201,48 | outubro-17 Total | 421.330,03 | 1.986.270,12 |
| novembro-16 Total | 468.489,54 | 2.208.592,22 | novembro-17 Total | 690.760,73 | 3.256.443,43 |
| dezembro-16 Total | 512.727,64 | 2.417.144,38 | dezembro-17 Total | 518.893,80 | 2.446.213,64 |
| Total Geral | 5.017.773,99 | 23.655.218,73 | Total Geral | 5.865.425,67 | 27.651.292,43 |

Em 25/10/2018 a interessada teve ciência do Auto de Infração e, tempestivamente, ingressou com a impugnação de fls. 314/389, cujo teor será a seguir sintetizado.

Inicialmente, faz uma breve descrição dos fatos, para, em seguida, arguir a nulidade do lançamento pela inobservância do rito da Portaria n.º 2.641/2015 quanto ao direito de autogularização, não atendimento ao Decreto n.º 3.803, de 2001, e Lei n.º 9.784, de 1999, aplicação dos artigos 20, 21 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), uma vez que o lançamento em si infringiu o próprio posicionamento da Receita Federal do Brasil em diversas ocasiões. Conclui o tópico da nulidade para requerer que sejam observados de pleno direito, como norma de eficácia cogente, não apenas posição da Receita Federal do Brasil preponderante à época dos fatos objeto do lançamento, mas também o CTN e a LINDB, bem como a Lei n.º 9.784/99 que trata dos processos administrativos federais, para que seja anulado de pleno direito o auto de infração sob exame.

No tópico III. Do Mérito, sub tópico III.1 Da Apuração Incorreta dos Supostos Saldos Devedores do AIIM. Erro Material na Elaboração do Cálculo, alega, caso não se entenda pela adequação dos procedimento por ela adotados, a incorreção dos cálculos elaborados pela autoridade fiscal nos Autos de Infração. Nesta senda, aduz que devem ser deduzidos do valor apurado pelo Auditor-Fiscal os créditos acumulados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins registrados pela empresa no mesmo período de apuração, para proporcionar a adequada mensuração do valor do auto, utilizando-se para tanto o sistema de apuração da contribuinte. Argumenta, ainda, que, embora a autoridade tenha entendido serem cabíveis os créditos em decorrência da aquisição dos medicamentos para revenda, ao proceder os cálculos olvidou-se de excluir tais créditos

em sua apuração. Anexa tabela demonstrando o valor correto e requer a realização de diligência para comprovar a sua afirmação e a correção do equívocos cometidos.

No sub tópico seguinte, III.2 Da Delimitação de Escopo Interpretativo - Regulação Econômica da Atividade. Inserção no Ordenamento Jurídico. Regimes de Incidência do Pis e da Cofins. Pré-Requisitos de Interpretação, elabora um longo arrazoado para contextualizar a sua atividade de industrial e revendedora de medicamentos, com o fito que seja aplicado o estrito rigor técnico quando do julgamento da contenda.

No sub tópico III.3. Da Correta Interpretação da Legislação Aplicável à Operação da Germed, diz que a partir do ambiente regulatório, da realidade econômica e do arcabouço legal exposto, não resta dúvida quanto ao adequado tratamento tributário das operações de revenda de medicamentos integralmente seguido por ela na operação de revenda desses produtos. Explica que adotou a interpretação conforme sua condição de pessoa jurídica industrial e, conseqüentemente, parte do pressuposto legal de que se encontra (a) na sistemática não cumulativa, (b) com alíquota majorada e (c) beneficiando-se do crédito presumido garantido pelo art. 3º da Lei nº 10.147/00 para os produtos classificados na lista positiva. Após discorrer sobre a introdução do regime não cumulativo das contribuições no ordenamento jurídico, conclui que existia um regime "cumulativo monofásico" imposto pela Lei nº 10.147/00, anterior à introdução do regime "não cumulativo", que por óbvio foi por ela modificado, pois apesar de os produtos farmacêuticos permanecerem com sua "monofasia" regida pela legislação anterior, passaram também a serem regidos pela legislação posterior. Entende, no que se refere à operação de revenda de medicamentos, que a Indústria Farmacêutica não mais permaneceu, após a introdução da sistemática não-cumulativa, na denominada sistemática monofásica. O legislador migrou-o para o sistema não cumulativo, como pode ser corroborado pela Lei nº 11.033, de 2004, que permitiu a tomada dos créditos inclusive nos casos de isenção e alíquota zero, e pelo próprio artigo 3º da Lei nº 10.147/00, que prevê a tomada de crédito presumido para os produtos que especifica. Alega também que o lançamento desconsiderou o crédito presumido garantido ao industrial farmacêutico para os produtos classificados na lista positiva, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.147/00, o que resultou na majoração indevida do auto de infração. Diz que é empresa industrial que fabrica e revende produtos classificados na lista positiva (posição 30.03 e 30.04 da Tipi). Portanto, enquadra-se na tributação monofásica, garantido o direito ao crédito presumido.

No sub tópico seguinte, III.4. Interpretação Alternativa: Aplicação da Sistemática Monofásica Não-Cumulativa da Lei nº 10.147/00 às Operações de Revenda, requer que seja adotada uma segunda possível técnica de tributação, que a partir da ótica sistemático regulatória resultará na plena adoção das regras da Lei nº 10.147/00 com alíquota zero, cujo resultado matemático, com base na estrita verdade material dos fatos, exigirá o cancelamento do auto de infração, seja por erro na sua capitulação (art. 146 do CTN) seja porque inexistiria tributo a recolher. Nesta seara, sugere que se interprete a legislação tributária considerando-se a função exercida pelo fabricante-vendedor e não sua condição de industrial. Assim, na função de vendedor da mercadoria, a alíquota que deve incidir é zero. Diz que não aplicou a alíquota zero nas operações de revenda, porém calculou o crédito presumido, pertinente para operações de industrialização, também sobre as receitas de revenda, o que equivale matematicamente a aplicar a alíquota zero. Isso comprova a impossibilidade de subsistência do auto de infração, por não ter resultado em qualquer prejuízo ao erário.

E, no tópico IV. Do Cancelamento da Multa de Ofício por Aplicação do Art. 112 do CTN, argumenta que não há espaço para o cabimento da multa, na medida em que há alto grau de incerteza na quantificação jurídica da conduta, demonstrado pelas Soluções de Consulta nº 182 e 188, que apreciaram a mesma situação e em um intervalo de um mês houve a respectiva reforma. Além disso, existia Solução de Consulta distinta da própria Cosit, que respaldava a segunda interpretação, que se adotada resultaria no cancelamento do auto de infração, eis que não restaria qualquer valor devido ao erário.

Desse modo, requer que seja cancelada a multa de ofício por estarem configuradas todas as hipóteses previstas nos incisos do art. 112 do CTN.

No tópico V. Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa de Ofício, diz que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta falta de previsão legal.

No item VI. Do Pedido, requer:

- (i) Preliminarmente, seja declarado nulo o auto de infração pela observância de pleno direito, como norma de eficácia cogente, não apenas a própria posição da Receita Federal do Brasil preponderante à época dos fatos objeto do lançamento (critério jurídico informado pela RFB, nos termos do art. 146 do CTN), mas também o CTN (art. 142); a LINDB (arts. 20, 21 e 24); o Decreto n° 3.803/01; a Portaria n° 641/15 (e suas alterações posteriores); e a IN SRF 247/02 (e suas alterações posteriores), quanto ao direito da prévia auto-regularização;
- (ii) Quanto ao mérito, e à adequação da sistemática adotada pela Impugnante na qualidade de industrial ao longo do tempo, requer o consequente cancelamento integral do auto de infração;
- (iii) Caso compreendida pelos I. Julgadores ser aplicável incidência monofásica com alíquotas majoradas sobre as vendas de produtos farmacêuticos adquiridos de indústria já submetida à mesma alíquota concentrada, que sejam concedidos os créditos legalmente previstos, especialmente o do art. 3º da Lei nº 10.147/00, resultando no cancelamento total do lançamento de ofício;
- (iv) Alternativamente quanto ao mérito, caso os I. Julgadores não entendam ser aplicável a interpretação da qualidade de industrial para fins da aplicação do art. 3º da Lei 10.147/00 (crédito presumido), aplicar coerentemente para os 3

dispositivos da referida Lei (art. 1º, art. 2º e art. 3º) a função que se exerce, tendo como consequência a aplicação, para o artigo 2º da referida Lei, a função de revendedor onde seria aplicada a alíquota zero para a operação de revenda da Gemmed. Também nesse caso resultando no cancelamento total do lançamento de ofício.

Caso assim não seja entendido, requer-se, subsidiariamente, o acolhimento dos pedidos a seguir, de forma isolada ou cumulada entre si, conforme o caso e em benefício da maior redução possível do valor do auto de infração:

- (i) Que seja devidamente corrigido o cálculo efetuado pela autoridade local, que ao apurar o *quantum debeatur* do lançamento incorreu em erro matemático ao desconsiderar os créditos das aquisições de medicamentos para revenda e o consequente saldo credor apurado e escriturado nos respectivos períodos da apuração objeto do AIM ora impugnado, em contraposição ao próprio posicionamento adotado no Termo de Verificação Fiscal;
- (ii) Seja reconhecida a improcedência da multa de ofício em face da plena aplicação do art. 112 do CTN ao caso concreto, eis que eivado de dúvidas e insegurança quanto à correta interpretação da lei pelas autoridades fiscais, e configurados os requisitos do dispositivo, reforçado pelos dispositivos do art. 20, 21 e 24 da LINDB;
- (iii) a exclusão dos juros sobre a multa de ofício aplicada ao caso concreto, por ausência de previsão legal e de plena conformidade com a jurisprudência administrativa a respeito do tema.

Finalmente, requer a Impugnante a realização de diligências e a juntada de provas adicionais, inclusive por meio de diligências, o que será de importância para o deslinde das questões de prova presentes na lide, e requer a posterior juntada do instrumento de mandato.

Em 29 de maio de 2019, os membros da 3ª Turma de Julgamento resolveram converter o julgamento em diligência, para que se efetuasse o cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com o aproveitamento de ofício dos saldos de créditos existentes no período em que se evidenciou a infração, verificando a procedência das informações

constantes da tabela "Doc 03 - Recálculo AIIM Germed", anexada aos autos pela impugnante. E, em 04/07/2019, a interessada teve ciência do Relatório Fiscal de Diligência, apresentando tempestivamente o aditamento à impugnação já apresentada.

No referido documento, assevera primeiramente que vem sistematicamente apurando créditos extemporâneos que ainda não foram consignados no "Doc 03 – Recálculo AIIM Germed", reservando-se no direito de incluí-los até o término do presente processo.

Com relação ao item 2.1 do Relatório Fiscal de Diligência (utilização posterior em PERDCOMP não homologada), esclarece que efetivamente pleiteou os valores descritos. Contudo, como os pedidos ainda não foram homologados pela RFB, o que torna o ato administrativo precário, não pode ser oposta duplamente contra o contribuinte: ou se homologa a compensação ou se permite uma correta apuração dos tributos no tempo em que ocorre o fato gerador.

No tocante ao item 2.2, argumenta que a presunção de utilização dos créditos de 2013 e 2014 no ano de 2016, pelo fato de estes não aparecerem nos controles da EFD de 2017, não é silogisticamente aceitável, podendo acarretar um sofisma. Explica que restou demonstrado nos quadros apresentados no Relatório Fiscal que não houve aproveitamento de créditos de períodos anteriores, haja vista que tal coluna apresenta-se "zerada". Alega que mesmo não demonstrado o consumo dos créditos ou restar confirmado o consumo dos créditos, tal situação é irrelevante, pois o lançamento de ofício deve ser procedido mediante a apuração do tributo devido na data do fato gerador.

No item 3. "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador", diz que, no Relatório Fiscal não foram considerados os créditos acumulados demonstrados no "Doc. 03 – Recálculo AIIM Germed" e existentes na época em que os fatos geradores efetivamente ocorreram. Menciona o art. 142 e 144 do CTN, argumentando que assim como o contribuinte não pode utilizar-se de nenhum elemento futuro para abater o montante do tributo devido em determinado mês, a mesma norma e princípio se aplica às autoridades fiscais, que estão plenamente vinculadas a determinação do correto montante do tributo na data da ocorrência do fato gerador. Requer desconsiderar o Relatório Fiscal e as suas respectivas conclusões.

No tópico seguinte, 4. "O princípio da não cumulatividade aplica-se também ao lançamento de ofício", explica que o princípio da não cumulatividade é parte essencial da apuração do tributo e não é aplicável somente quando o contribuinte se antecipa e faz o autolancamento; é regra dispositiva e pública a ser seguida quando da elaboração da revisão de ofício no lançamento pelas autoridades fiscais.

E no item 5. "Desconto de crédito presumido nas vendas", argumenta que a denominação de "cálculo presumido revenda" tomando como base que é empresa industrializadora, subjetivamente considerada, ou que está diante de uma operação, objetivamente considerada, de revenda, não altera a conclusão relativa ao montante do tributo devido. Os valores são matematicamente os mesmos.

E, em 08/08/2019, foi juntado ao presente processo, a pedido da interessada, o Parecer Jurídico do Professor Heleno Taveira Torres que trata do regime de tributação monofásica da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a revenda de medicamentos realizada pelas indústrias farmacêuticas, conforme as Leis nº 10.147/2000 e nº 11.727/2008 (fls.506/591).

É o relatório.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente no acórdão de e-fls. 595 a 617 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. REVENDA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial de produtos farmacêuticos, elencados no inc. I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, não poderá calcular o crédito presumido da Cofins na revenda desses produtos adquiridos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante.

PRODUTOS FARMACÊUTICOS. ALÍQUOTA ZERO. INDUSTRIAL. IMPORTADOR. IMPOSSIBILIDADE.

A redução a zero das alíquotas da Cofins, incidentes sobre a receita bruta da venda de produtos farmacêuticos elencados no inc. I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, é prevista apenas em relação às pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. REVENDA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial de produtos farmacêuticos, elencados no inc. I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, não poderá calcular o crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep na revenda desses produtos, adquiridos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante.

PRODUTOS FARMACÊUTICOS. ALÍQUOTA ZERO. INDUSTRIAL. IMPORTADOR. IMPOSSIBILIDADE.

A redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep, incidentes sobre a receita bruta da venda de produtos farmacêuticos elencados no inc. I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, é prevista apenas em relação às pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Dispositivo

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as nulidades suscitadas e, no mérito, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo-se os créditos tributários da contribuição para o PIS/Pasep no valor de R\$ 16.301.768,69 e da Cofins de R\$ 76.851.195,31 - bem como as multas de ofício e os juros lançados, referentes ao período de 01/2014 a 05/2017 - e exonerando-se os créditos tributários da contribuição para o PIS/Pasep de R\$ 3.537.894,15 e da Cofins de R\$ 16.678.643,89, bem como as multas e juros, do período de 06/2017 a 12/2017, de acordo com os demonstrativos que constam do voto.

Recorre-se de ofício.

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem para ciência da interessada e demais providências, ressaltando-lhe o direito de interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da legislação de regência.

A unidade de origem deverá observar a necessidade de lançamento reflexo, em períodos posteriores a 2017, para exigência das contribuições devidas em decorrência do deslocamento de créditos para o seu aproveitamento no período de 06/2017 a 12/2017, considerando o saldo de créditos em 12/2017.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário nas e-fls 710 a 750 contra o acórdão acima noticiado, no qual abordou, em síntese, os seguintes tópicos:

2.2 – Preliminares

2.2.1 - Interpretação coerente das normas existentes e não a sua retirada do ordenamento.

2.2.2 - Aplicação sistematizada das reiteradas manifestações da RFB.

2.2.2.1 – Das Consultas 182/2018 e 188/2018 com efeito vinculante.

2.2.3 - Nulidades e anulabilidades.

2.2.4 - Direito de auto regularização – Atuação de boa-fé – Da inobservância do rito da Portaria n* 2.641, de 2015 - Do direito à auto regularização - Portaria n* 641/15 (e suas alterações posteriores) e IN SRF n* 247/02 - Do não atendimento do Decreto n* 3.803, de 2001.

2.2.5 – Da aplicação dos arts. 20, 21 e 24 da LINDB.

2.3 - Do Mérito.

2.3.1 - Do objeto da controvérsia: coerência sistemática para interpretação das normas.

2.3.2 - Da Apuração Incorreta dos Supostos Saldos Devedores do AIIM. Erro Material na Elaboração do Cálculo.

2.3.3 - Do Cancelamento da multa de ofício por aplicação do art. 112 do CTN.

Sendo esses os fatos, passamos ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado a autuação esta ancorada na utilização indevida do crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de medicamentos, nos Termos da Verificação Fiscal de fls. 270/285, visto que, alega o fisco, que o contribuinte se beneficiou duplamente, uma vez por ter utilizado o crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de medicamentos para revenda (art. 24 da Lei 11.727/2008) e outra vez por ter apurado crédito presumido calculado sobre a receita obtida com a revenda desses produtos (art. 3º da Lei nº 10.147/2000), sendo essa prática vedada no ordenamento jurídico.

Sendo esses os limites da lide, passamos a analisar os argumentos expostos no Recurso Voluntário.

Preliminares

Preliminarmente a recorrente busca demonstrar o seu direito discorrendo sobre a coerência a ser seguida na interpretação das normas e nas decisões administrativas que disciplinam o direito tributário e resume o seu pedido em:

(i) para que seja declarado nulo o Auto de Infração pela observância de pleno direito, como norma de eficácia cogente, não apenas a própria posição da Receita Federal do Brasil preponderante à época dos fatos objeto do lançamento (critério jurídico informado pela RFB, nos termos do art. 146 do CTN), mas também o CTN (art. 142); a LINDB (arts. 20, 21 e 24); o Decreto n' 3.803/01; a Portaria n' 641/15 (e suas alterações posteriores); e a IN SRF 247/02 (e suas alterações posteriores), quanto ao direito da prévia auto-regularização;

(ii) para que seja observado o art. 19-A da Lei nº 13.874/2019 quanto à vinculação da autoridade fiscal às suas próprias normas, razão também para a nulidade do lançamento.

Dentre as argumentações a recorrente faz destaque ao Efeito vinculante das Soluções de Consultas 182/2018 e 188/2018, contudo observo que não há hierarquia das soluções de consulta sobre as decisões proferida pelas cortes administrativo-fiscais. As conclusões da Solução de Consulta, que tem os efeitos no âmbito da administração tributária, não vinculam as decisões do CARF. Isso porque, no âmbito do processo de consulta não se verifica dialeticidade e contrapontos recursais, enquanto no processo administrativo há intenso debate sobre provas, fundamentos

jurídicos e fatos probatórios, podendo haver divergências entre conclusões de processos de consulta e decisões nos processos administrativo-fiscais.

Prosseguindo nesse ponto, no que se refere a eventual alteração de critério jurídico que a recorrente busca demonstrar ter ocorrido, é de se notar que a previsão legal do artigo 146 do CTN, que trata da vedação à adoção de novo critério jurídico, em defesa da segurança jurídica, tem a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No caso dos autos, não há que se falar em aplicar a vedação contida no artigo 146, posto que a redação não autoriza a aplicação de novo critério jurídico ao mesmo fato gerador, o que não é o caso neste PAF, que sequer foi alvo dos argumentos postos no TVF alteração legislativa e de instruções normativas emitidas em sede de Solução de Consulta – COSIT, portanto longe de ser uma alteração de posicionamento da administração pública dentro do mesmo lançamento.

Nesse sentido cito festejada obra da ex-Conselheira Thais De Laurentiis:

“Conclui-se, então, que a proibição de alteração de critério jurídico posta no art. 146 do CTN não está se referindo à autuação de períodos não anteriores fiscalizados, mas sim à anulação de um primeiro lançamento e efetivação de um novo, para aqueles mesmos fatos geradores, com base no novel entendimento jurídico, além do caso de revisão via lançamento suplementar.”²

E na jurisprudência administrativa convém destacar voto proferido nesta Turma, acórdão n.º **3201-005.424**, em outra formação, no qual o Ilustre ex-Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Mereira ressaltou que:

Entendo que para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Nesse sentido, não houve qualquer alteração de procedimento fiscal no tocante à classificação fiscal em relação à contribuinte.

O CARF tem posicionamento firme neste sentido em julgamento de Recurso da AMBEV. Cito dois deles.

No Acórdão n.º 3402004.988, sessão de 21/03/2018, o Relator, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, firmou o entendimento de que "O fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.

Em caso análogo, no Acórdão n.º 3302006.113, sessão de 27/11/2018, o Relator Conselheiro Jorge Lima Abud, reproduziu em seu voto manifestação da Procuradoria da

² Laurentiis, Thais De. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. IBDT, 2022. p. 61.

Fazenda Nacional de que "o mero silêncio administrativo não se confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Perfilho o entendimento esposado nesses indigitados Acórdãos e acrescento que se aceitável a tese da recorrente, seria mister do Fisco manifestar-se sobre todas as condutas do contribuinte no período fiscalizado, sob pena de ser interpretado qualquer omissão como reconhecimento tácito de validade de conduta, e mais, com atributos de "prática reiterada da administração", o que seria completo absurdo.

Assim, não há que se falar em qualquer alteração de critério jurídico no lançamento a reclassificação fiscal em relação ao contribuinte.

Assim, concluo por afastar a tese defendida pelo Recorrente, visto que não houve alteração de critério jurídico pela administração e menos ainda a incidência das causas de nulidade do auto de infração, nos termos do que restou decidido pela DRJ, que adoto como razões de decidir:

(...)

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que só a inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração ou a incompetência do autuante são causas suficientes para invalidar a autuação e, conseqüentemente, o lançamento nela consignado. Como isso não ocorreu no presente caso, descabe o cancelamento do auto em análise.

As extensas questões apresentadas pela Recorrente sobre portarias editadas que ditam determinados procedimentos a serem observados, no que se refere ao direito de autoregulação, bem como possíveis causas de anulabilidade do lançamento ancorada na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) somente teriam o condão de tornar sem efeito o lançamento se a partir dessas causas houvesse sido cerceado o direito de defesa do contribuinte ou o ato administrativo fosse praticado por pessoa incompetente³, o que não é o caso.

Dentro desse contexto, imperioso ainda observar que sendo o caso de apuração de infrações à lei tributária, a Autoridade Administrativa deve lavrar o auto de infração, efetuando assim o lançamento. Nesse sentir, a formalização do crédito tributário decorre do caráter vinculado e obrigatório do ato administrativo, não podendo a fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, eximir-se de efetuar-lo.

Concluo por afastar as preliminares e manter o auto de infração em razão da sua plena legalidade.

Mérito

O mérito do litígio é muito bem delineado pelo brilhante jurista, Professor Heleno Torres, ao introduzir o seu parecer (e-fls. 504/591) quando expõe as razões da consulta que lhe foi feita. Merece destaque a sua introdução por ser bem didática, o quer dizer que este julgador se vincule as suas conclusões. Vejamos:

“(…) Em breve síntese, a Consulente pretende conhecer o tratamento tributário relativo às contribuições PIS e COFINS incidentes sobre a revenda de medicamentos, em

³ Hipóteses de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

específica situação, a saber: quando, embora atue como industrializadora em relação a outros medicamentos, também exerce a função de simples distribuidora atacadista, ao comprar medicamentos de outra empresa do mesmo Grupo Econômico (Grupo NC), do qual a Consulente faz parte, para revenda (aos distribuidores e atacadistas).

Com o advento da Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, viu-se estabelecida para os medicamentos a chamada tributação monofásica, ou concentrada, pela qual o ônus tributário, que seria dividido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização de certo produto, passa a ser concentrado em um dos elos dessa cadeia, no caso em questão, no primeiro elo da cadeia.

O art. 2º prevê, a seguir, serem reduzidas a zero as alíquotas das contribuições "incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de *industrial* ou de importador".

Por fim, o art. 3º autoriza a concessão de regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS às pessoas jurídicas que procedam à *industrialização* ou à importação de alguns dos produtos antes mencionados no art. 1º, quando atendidas as condições estabelecidas e para assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária.

A dúvida que se põe, frente à organização das atividades empresariais do "Grupo NC", consiste em saber se a tributação concentrada deve recair unicamente sobre a empresa que efetivamente procedeu à *industrialização*, na forma do art. 1º da Lei n.º 10.147/2000, ou se igualmente, deve incidir, mais uma vez na forma concentrada, sobre a empresa que também atua como industrializadora (de outros produtos), mas que, na operação específica, exerce a função de *revendedora*.

A depender da conclusão, cabe verificar, ainda, se o industrial que atua como revendedor teria direito ao crédito presumido do art. 30 da mesma Lei n.º 10.147/2000. Em vista disso, a Lei n.º 11.727/2008 não poderia deixar de ser considerada, haja vista seu art. 24 contemplar o direito de crédito conferido à pessoa jurídica produtora quando ela adquirir, para revenda, medicamento de outra pessoa jurídica produtora.

O quadro normativo aparentemente conflitante levou a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil a expedir, em menos de um mês, duas Soluções de Consulta cuja resposta reconhece o direito ao crédito, mas afirma, em contradição, a possibilidade de dupla incidência do regime monofásico, ao amparo da simples existência da atividade de "industrialização", ainda que não seja esta do produto adquirido para "revenda".

Como consequência dessa incerteza, a Consulente foi recentemente autuada, exigindo-se contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público — PIS/Pasep e contribuição para o financiamento da seguridade social — COFINS que supostamente teriam deixado de ser recolhidas.

Conforme a autuação fiscal, as contribuições PIS/COFINS deveriam incidir sobre a receita de vendas, a incluir tanto a produção própria quanto as revendas, por se tratar de contribuinte enquadrado na condição de "industrial", com aplicação das alíquotas concentradas de 2,10% e 9,9%.

Alega-se, assim, que "a redução das alíquotas a zero" está permitida unicamente para "não industriais", por força do art. 2º da lei 10.147/2000:

"Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados

na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador."

Quanto ao crédito de aquisições para revenda, a autuação funda-se no argumento segundo o qual a Lei n.º 11.727/2008 autoriza o contribuinte a descontar crédito de PIS/COFINS sobre as aquisições de medicamentos para revenda, adquiridos de terceiros, calculado com as mesmas alíquotas aplicadas pelo fabricante. A Consulente, então, teria se beneficiado duplamente, por ter utilizado o crédito de PIS/COFINS sobre as aquisições de medicamentos para revenda (art. 24 da Lei 11.727/2008) e por ter apurado crédito presumido calculado sobre a receita obtida com a revenda desses produtos. Contudo, o art. 3º da Lei n.º 10.147/2000 prevê que "*o regime especial de utilização de crédito presumido do PIS/Pasep e da COFINS será concedido somente às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos que menciona*".

Em vista disso, a Consulente questiona se, à luz das normas atualmente vigentes, na condição de revendedora, a pessoa jurídica que industrialize certos medicamentos deve ser tributada na forma do art. 1º da Lei n.º 10.147/2000 em relação à receita bruta decorrente da revenda de medicamentos por ela anteriormente adquiridos de outro fabricante ou importador. Impõe-se igualmente analisar se a Consulente faria jus ao crédito presumido previsto no art. 3º da mesma Lei ou se seria aplicado o art. 24 da Lei n.º 11.727/2008 e o direito ao desconto de créditos nele previsto. (...)"

Em suma o parecer visa esclarecer o regime jurídico das contribuições para o PIS/PASEP E COFINS: entre não cumulatividade e tributação concentrada no produtor

O presente Parecer funda-se sobre questões jurídicas da maior relevância, quanto ao emprego do regime monofásico incidente sobre medicamentos, instituído pela alínea "a" do inciso I do art. 10 da Lei n.º 10.147/2000, a saber: No direito à não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS, afirmada segundo a função da atividade econômica (industrialização e distribuição ou revenda); (ii) a tributação monofásica exclusiva sobre o produtor que procede à atividade econômica de industrialização; e (iii) a garantia de dedução de créditos, como base de descontos, nas operações de revenda, sujeitas a alíquota zero, por força do art. 24 da Lei n.º 11.727/2008 e art. 17, da Lei n.º 11.033/2004.

Oportuno lembrar que o auto de infração teve por motivação a prática do contribuinte em ter se beneficiado duplamente, uma vez por ter utilizado o crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de medicamentos para revenda (art. 24 da Lei 11.727/2008) e outra vez por ter apurado crédito presumido calculado sobre a receita obtida com a revenda desses produtos (art. 3º da Lei n.º 10.147/2000), sendo essa prática vedada no ordenamento jurídico.

Importante deixar consignado que para o deslinde da decisão que será encaminhada neste voto, este relator não irá adentrar na legitimidade ou não quanto a interpretação do Fisco em criar dupla tributação, ao vincular a condição do contribuinte como "industrial" ao que de fato exerce, quando apenas revende os produtos adquiridos, alvo deste PAF, como restou consignado no trecho abaixo do TVF:

A2. CONTRIBUIÇÃO DE PIS/COFINS NA RECEITA DE VENDAS (PRODUÇÃO PRÓPRIA E REVENDAS):

O contribuinte se enquadra na condição de industrial, e nessa condição está obrigado a apurar as contribuições para o Pis e a Cofins com aplicação das alíquotas concentradas de 2,10% e 9,9%, tanto sobre a receita dos produtos de fabricação própria quanto dos produtos que adquire para revenda. A redução das

alíquotas a zero só é prevista para não industriais, conforme art. 2 da lei 10.147/2000: (...)

Adentrar nesta celeuma, seria mais que discorrer sobre o tratamento adequado à luz das normas legais para a atividade de “revenda de produtos”, mas tecer e validar considerações de todo um cenário jurídico acerca das empresas que exercem duplamente as atividades de industrial e na condição de distribuidor ou revendedor, como assim objetivou o parecer solicitado pelo contribuinte ao ilustre Prof. Heleno Torres, que dentre as minuciosas considerações das bases impositivas, busca elucidar dúvidas sobre eventual *distinguishing* sobre as Soluções de Consultas n.º 182/2018 e n.º 188/2018.

O que se esta a tratar neste PAF, a partir do auto de infração lavrado, como já dito, é o beneficiamento em duplicidade pelo Contribuinte, e neste aspecto o que a autoridade buscou, foi justamente **assegurar apenas uma fonte de creditamento**, o que não resta maculado pelas suas razões por vezes contraditórias, já que ao se admitir que a Recorrente na condição de industrial, ainda que investida em operar na revenda de produtos, estaria obrigado a apurar as contribuições para o Pis e a Cofins com aplicação das alíquotas concentradas de 2,10% e 9,9%, admitir tal hipótese, salvo melhor juízo, seria justamente reconhecer os créditos presumidos nas vendas de medicamentos de terceiros, declarados nos períodos de 2014 a 2017, na EFD Contribuições referente as saídas de CFOPs 5102, 5106, 5403, 6102, 6106, 6108, 6110 e 6403, o que restou glosado, sendo admitido apenas os créditos suportados pelo que dispõe o art. 24 da lei 11.727/2008.

Em outras palavras, insurge a grande contradição da interpretação/aplicação dada à Lei n.º 10.147/00, uma vez que a fiscalizada, para fins de incidência da alíquota acumulada do PIS e da Cofins, foi considerada como fabricante, e, na sequência, foi tida como não fabricante, para viabilizar a recusa da apropriação do crédito presumido do art. 3º da referida Lei.

Ainda na seara das interpretações, a dicotomia se apresenta no próprio regramento do art. 24 da Lei n.º 11.727/2008, pois ao impedir a realização da não cumulatividade nas operações, quando a operação antecedente foi tributada, carece adentrar se a tributação concentrada alcança o produto ou a condição posta pela empresa, face a afastar ou não o art. 2º da Lei n.º 10.147/2000, o que ensejaria uma análise detida e conjunta dos institutos sem afastar o ato negocial propriamente operacionalizado, devendo ainda considerar que o crédito a que faz menção o art. 24 da Lei n.º 11.727/2008, objetivando a neutralidade é calculado justamente pelas alíquotas diferenciadas, próprias do regime concentrado (2,1% e 9,9%), ou seja, aspectos subjetivos que requer um olhar amplo não só do cenário normativo, como também das operações próprias das empresas privadas.

Seguindo adiante é importante observar a apuração constante no Termo de Verificação de e-fls. 270 e seguintes com as seguintes informações:

A - Apropriação Indevida de Crédito Presumido

A1. No decorrer dos trabalhos de auditoria constatou-se a utilização indevida de crédito presumido calculado em desacordo com o estabelecido na legislação, conforme detalhado na sequência.

Verificou-se a ocorrência de lançamentos, no BLOCO F, REGISTRO F700 (Deduções Diversas), referentes às bases de cálculo e valores de Pis e Cofins a deduzir a título de crédito presumido previsto na Lei 10.147/2000.

Abaixo seguem discriminados os valores de crédito presumido, declarados de 2014 a 2017, na EFD Contribuições (Revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, saídas de CFOPs 5102, 5106, 5403, 6102, 6106, 6108, 6110 e 6403):

(...)

Considerando que os referidos valores são informados no registro F700 pelo seu montante mensal, não sendo possível a identificação dos documentos fiscais de origem, o contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativo de apuração do crédito presumido, em formato digital, conforme abaixo:

“Trecho da Intimação Fiscal:

1- COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE 2014 A 2017, EM PLANILHA EXCEL, COM INDICAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, NCM DOS ITENS, VALORES DOS ITENS, SUBSTÂNCIA DO MEDICAMENTO, CFOP E DESCRIÇÃO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO (DESCRIÇÃO CFOP)”.

Em resposta à intimação foram apresentadas planilhas anuais de composição do crédito presumido de 2014 a 2017 (ANEXO 1 a 4), no formato acima, identificando os documentos fiscais de venda e de devolução que compuseram as bases de cálculo mensais por ele utilizadas na apuração do crédito presumido do período, informado na EFD (BLOCO F, REGISTRO F700 (Deduções Diversas)).

Com base nessas informações foi apurado pela fiscalização que a maior parte das receitas que serviram de base para o cálculo do crédito presumido se refere à revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, cujas saídas estão identificadas pelos CFOPs 5102, 5106, 5403, 6102, 6106, 6108, 6110 e 6403.

CRÉDITO PRESUMIDO NAS REVENDAS:

Porém, não lhe é conferido pela legislação o direito ao crédito presumido sobre as receitas decorrentes da revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, consoante dispõem o artigo 3º da Lei 10.147/2000 e o artigo 1º do Decreto nº 3.803/2001.

A2. CONTRIBUIÇÃO DE PIS/COFINS NA RECEITA DE VENDAS (PRODUÇÃO PRÓPRIA E REVENDAS):

O contribuinte se enquadra na condição de industrial, e nessa condição está obrigado a apurar as contribuições para o Pis e a Cofins com aplicação das alíquotas concentradas de 2,10% e 9,9%, tanto sobre a receita dos produtos de fabricação própria quanto dos produtos que adquire para revenda. A redução das alíquotas a zero só é prevista para não industriais, conforme art.2 da lei 10.147/2000: (...)

Sendo assim, o contribuinte ora fiscalizado está obrigado a apurar as contribuições para o Pis e a Cofins com aplicação das alíquotas concentradas de 2,10% e 9,9%.

A3. CRÉDITO DE AQUISIÇÕES PARA REVENDA:

No entanto, desde a publicação da Lei nº 11.727/2008 o contribuinte está autorizado a descontar crédito de Pis/Cofins, sobre as aquisições de medicamentos para revenda, adquiridos de terceiros, calculado com as mesmas alíquotas aplicadas pelo fabricante, em conformidade com autorização legal concedida pelo artigo 24 desta Lei. Sendo assim, o contribuinte descontou créditos de PIS e COFINS, na aquisição das mercadorias para REVENDA, conforme demonstrado abaixo:

(...)

No presente caso, o contribuinte em desconformidade com a legislação se beneficiou duplamente, uma vez por ter utilizado o crédito de Pis/Cofins sobre as aquisições de

medicamentos para revenda (art.24 da Lei 11.727/2008- ITEM A3.ACIMA) e outra vez por ter apurado crédito presumido calculado sobre a receita obtida com a revenda desses produtos (crédito indevido –ITEM A1.ACIMA).

Dentro desse contexto fático, a defesa elaborada pela recorrente não nega a apropriação das duas formas de crédito, ou seja, não rebate de forma direta as conclusões da fiscalização e busca defender a sua prática com que intitula de “*coerência sistemática para interpretação das normas*”. Vejamos:

2.3.1 - Do objeto da controvérsia: coerência sistemática para interpretação das normas

As normas que trazem as divergências de mérito ocorridas estão incluídas em 3 artigos da Lei 10.147/00.

São eles:

- O art. 1º que define a origem da aplicação do regime monofásico para os produtos que determina;
- O art. 2º que define as consequências da atribuição do regime monofásico, que é a exoneração de tributação para os referidos produtos da cadeia seguinte de negócios: e
- O art. 3º que confere crédito presumido para medicamentos da lista positiva integrantes do regime monofásico referido no artigo 1º, anteriormente mencionado.

Não há divergência quanto aos aspectos gerais dessas normas, mas sim quanto aos contribuintes aos quais tais normas são dirigidas.

(...)

Isto posto, se o art. 1º que trata da majoração da alíquota para a aplicação da tributação monofásica para o industrial, considerando sua condição subjetiva de apenas ser industrial, o art. 2º, e o 3º da mesma Lei, que tratam de matéria conexa, devem seguir essa mesma coerência, qual seja, aplicar a alíquota zero para quem seja industrial (art.211) e aplicar o crédito presumido para todas as receitas de quem é industrial, independentemente se esses industriais estiverem desempenhando a função de revenda. Assim a Recorrente procedeu.

(...)

Não há sistematização, coerência lógica ou coerência antielisiva, em aplicar, em momentos diversos, conceitos objetivos e subjetivos desconexos ao conteúdo de normas sucessivas, interligadas e complementares. Exceto o de **provocar danos** ao contribuinte, principalmente quando esse contribuinte não goza de qualquer benefício, em decorrência da obrigação de repasse integral no preço dos medicamentos.

A Recorrente também não aplicou diretamente em seus livros a alíquota zero para as operações de revenda, tributando-as todas pela alíquota majorada pelo regime monofásico. Ocorre que, para traduzir os efeitos da alíquota zero, efetuou a desoneração da revenda, calculando-se o valor do crédito presumido. Matematicamente produz o mesmo efeito, não havendo nenhum prejuízo ao Fisco. Não pode ser penalizada com a cobrança de créditos tributários irrealis e indevidos somente porque não deu o nome correto ao lançamento contábil-fiscal.

Por um ou por outro caminho, o crédito tributário está adequadamente e matematicamente constituído pela Recorrente, não havendo o que ser exigido em créditos adicionais por uma mera formalidade de denominação inadequada. Mesmo porque, se aplicado o conceito de forma consistente, como a Recorrente o fez, há que se

ter um conceito subjetivo aplicado aos três artigos, qual seja, enquadrando a pessoa jurídica como sujeito da norma em todos os três artigos. Com isso, no art. 3º, todas as receitas de uma pessoa jurídica que industrializa os produtos do art. 1º poderiam estar submetidas ao cálculo do crédito presumido. Para aqueles que não acreditam na possibilidade dessa interpretação, como dito anteriormente, o resultado matemático é o mesmo, e atribuir nome inadequado a uma contabilização não pode dar origem a um legítimo crédito tributário.

Somente para registro: esse procedimento fez com que houvesse mais repasse de créditos ao preço praticado com o consumidor, tornando o medicamento ainda mais acessível. Na atribuição de alíquota zero não há que ser considerado o repasse ao preço dos medicamentos.

Entende a Recorrente que os três artigos mencionados devem sistematicamente partirem do mesmo conceito, i.e., se a industrialização deflagra o regime monofásico em tributação concentrada no industrial, as cadeias subsequentes desses produtos totalmente industrializados devem ser excluídas da tributação, como o foram pelo art. 2º, quando determina a condição de industrial não industrializando se verificada.

A Recorrente, embora pessoa jurídica industrializadora de outros medicamentos, adquiriu medicamentos totalmente industrializados para revendê-los. Não há que se presumir nenhuma quebra do regime para produtos totalmente industrializados, posto que tal regime está perfeito e acabado quando o fornecedor da Recorrente cumpriu a circunstância prevista no art. 1º, que desencadeia o respectivo regime tributário.

Uma denominação inadequada dos lançamentos contábeis, não pode dar ensejo a um lançamento de crédito tributário.

A Recorrente, nesse contexto, requer a reforma da decisão recorrida, de forma que o Auto de Infração seja julgado improcedente, por inexistência de crédito tributário exigido. (...)

O julgador *a quo* fez os seguintes destaques sobre a Possibilidade de Tomada do Crédito Presumido

Conforme já mencionado, os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração decorreram da **apuração indevida** de crédito presumido quando da **revenda** de medicamentos **adquiridos de terceiros**, em desacordo com o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, e o art. 1º do Decreto nº 3.803, de 2001.

Veja-se o que dispõe o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, acima referida:

*Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às **pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos** classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, 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 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: Grifei*

(...)

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1o desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de

medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do §

1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

(...)

Como se denota, o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, restringe à utilização do crédito presumido apenas às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos ali elencados. **Portanto, as vendas de medicamentos adquiridos de terceiros, pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, não fazem jus ao crédito presumido. (grifos meus)**

Contudo, a contribuinte tem direito ao crédito básico decorrente da não cumulatividade, conforme o art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, em relação aos medicamentos adquiridos para revenda, tendo em vista que ela é fabricante de produtos farmacêuticos. Tanto é verdade, que a Lei nº 11.727, de 2008, foi editada justamente para corrigir uma distorção existente no sistema em comento, passando a permitir que a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados nos § 1º dos art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, pudesse descontar créditos básicos relativos às aquisições desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

Relevante assentar que, antes do advento da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial, portanto submetidas às alíquotas de 2,1% e 9,9%, estavam sujeitas, no momento da revenda de produtos sobre os quais não houvessem exercido qualquer atividade industrial, ao pagamento das contribuições pelas alíquotas diferenciadas sem que desse montante pudessem descontar os créditos básicos referentes à aquisição.

Com a edição da referida Lei, o fabricante de produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas passou a poder descontar também créditos básicos relativos à aquisição desses mesmos produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação. **Contudo, não podem calcular o crédito presumido em relação a essas operações de venda. (grifos meus)**

Prosseguindo, o julgador *a quo* fez, ainda, os seguintes destaques sobre Interpretação Alternativa: Aplicação da Sistemática Monofásica Não Cumulativa da Lei nº 10.147/00 às Operações de Revenda.

Analisando-se a legislação que rege a matéria, não se pode aceitar o argumento da impugnante de que, sendo ela uma empresa que industrializa medicamentos e demais produtos elencados na Lei nº 10.147, de 2000, estaria submetida a alíquotas diferenciadas quando da venda de produtos por ela industrializados e à alíquota zero quando apenas revendesse tais produtos, adquiridos de outra empresa também industrial. Isto porque, ao instituir o regime concentrado, a norma levou em conta a

condição de industrial ou de importador para definir os sujeitos sobre os quais recairia a tributação, reduzindo a zero as alíquotas **apenas para as pessoas jurídicas não enquadradas nessa condição**.

Dessa forma, a pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial dos bens de que trata a Lei n.º 10.147, de 2000, está sujeita às alíquotas diferenciadas da contribuição para o PIS e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta de venda, em **todos os casos que negocie com aqueles bens**, mesmo nas situações específicas em que atue como comerciante, porquanto a Lei levou em conta o aspecto subjetivo para definir sobre quem recairia a tributação.

Como se conclui, a tributação concentrada (monofásica) ocorre somente nas vendas efetuadas por uma empresa industrial ou importador para uma empresa comercial. Na venda de um industrial para outro, não se aplica o sistema monofásico, mas o sistema de créditos e débitos, tal qual o regime não cumulativo.

Em resumo, apesar da extensa argumentação da contribuinte de que, em relação às aquisições para revenda, teria atuado como mera distribuidora, fazendo jus, portanto, à alíquota zero prevista no art. 2º da Lei n.º 10.147, de 2000, é preciso considerar que o próprio dispositivo excetua, expressamente, as empresas industriais, caso da contribuinte. Dizendo de outro modo, as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial dos produtos especificados na Lei n.º 10.147, de 2000, estão sujeitas às alíquotas diferenciadas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta de venda, mesmo quando atuam como meros comerciantes desses produtos, ou seja, quando os adquirem para revenda, sem sobre eles exercer qualquer tipo de industrialização.

Retomando as considerações destacadas do recurso da recorrente, onde ora diz não ter aplicado diretamente a interpretação extraída do art. 2º da Lei 10.147/2000 (alíquota zero), mas ao mesmo tempo busca expor seus efeitos ao calcular o crédito presumido, com o objetivo de desonerar a revenda, não ocasionando prejuízo ao fisco pelos seus reflexos, seja matemáticos, seja por não ter adotado a nomenclatura correta no registro contábil, em nada ajuda para esclarecer e contrapor as razões que ensejaram a conclusão do TVF, **quer seja a duplicidade na apropriação de créditos ancorado em duas formas interpretativas das leis de regência (Leis 10.147/2000 e 11.727/2008)**, culminando no presente lançamento de ofício, direcionado a utilização indevida de crédito presumido na revenda de medicamentos.

A prevalecer o desconto dos créditos de PIS e COFINS, na aquisição das mercadorias para Revenda, admitido pela autoridade fiscal, corroborado pela DRJ, conforme demonstrado na e-fl. 275, previsto no artigo 24 da Lei n.º 11.727/2008, sobre os medicamentos que adquiriu para revenda, é de se supor que sobre eles não exerceu quaisquer operações de industrialização por parte da recorrente, o que de fato ocorreu! Em sendo assim é plausível que a outra fonte de crédito, este sendo o crédito presumido à luz do artigo 3º da Lei 10.147/2000, tenha sido glosado com as consequências naturais de uma autuação.

Diante o exposto, mantenho a negativa do direito ao crédito presumido, sem prejuízo do respectivo direito de crédito, na forma do art. 24 da Lei n.º 11.727/2008 na etapa da "revenda" pelo estabelecimento industrial, que atue nesta atividade econômica.

Apuração do saldo devedor

Recurso de Ofício

Em atenção aos argumentos recursais de erro material na apuração dos saldos devedores do auto de infração e ainda ao que foi concedido pela Delegacia Regional de Julgamento que em razão do valor foi objeto de Recurso de Ofício, passo a fazer as seguintes considerações.

O Recorrente, ainda em sede de impugnação, buscando demonstrar a construção dos cálculos, onde sistematicamente apurou créditos extemporâneos que ainda não foram consignados no "Doc 03 – Recálculo AIIM Germed", reservando-se no direito de incluí-los até o término do presente processo, ou seja, simplesmente abateu tais créditos em sua devida competência.

A referida planilha foi objeto de apreciação, em sede de diligência solicitada pela DRJ, que teve as seguintes conclusões:

3- CONCLUSÃO:

Em relação ao cálculo apresentado na tabela "Doc 03 - Recálculo AIIM que o cálculo não procede pois: Germed", temos

- O Crédito Disponível inclui valores de crédito foram objeto de pedidos de Ressarcimento/Compensação (PERDCOMP 04/2016 a 12/2016);
 - O Crédito Disponível foi utilizado para abatimento das contribuições de 2014 a 03/2019 conforme EFD's do período, relacionados acima;
 - A empresa optou por descontar integralmente o crédito presumido das vendas **e das industrializações** no abatimento das contribuições de período de 2014 a 2017;
 - O período de 2018 e 2019 não foram objeto de fiscalização, porém apresentam a mesma sistemática do período fiscalizado, ou seja, aproveita créditos presumidos de venda para abatimento das contribuições mensais;
4. Científico a empresa do presente Relatório e concedo o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011.

Em razão dessas conclusões a recorrente fez as suas considerações e o julgador *a quo* concluiu que:

Em 04/07/2019, a interessada teve ciência do Relatório Fiscal de Diligência, apresentando, tempestivamente, o aditamento à impugnação já apresentada.

Primeiramente, argumenta sobre a utilização dos créditos em PER/Dcomp no período de abril a dezembro de 2016. Alega que os PER/Dcomp ainda não foram homologados, expressa ou tacitamente, pela RFB. Em razão disso, aduz que há um ato administrativo precário pendente de homologação e isso não pode ser oposto duplamente contra si: ou se homologa a compensação ou se permite uma correta apuração dos tributos no tempo em que ocorre o fato gerador, sob o risco de violação ao disposto no art. 142 do CTN.

Todavia, não se pode dar razão à impugnante.

O pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação define e formaliza a opção pela forma de utilização do crédito, uma vez que, utilizar o crédito disponível em declarações de compensação é uma faculdade disponibilizada ao contribuinte para extinção do crédito tributário e, ao exercer essa opção, deve a contribuinte obedecer aos ditames estabelecidos na legislação.

O instituto da compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário prevista em Lei. O inciso II do art. 156 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, especifica a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário. E o art. 170 do mesmo diploma legal estabelece que a Lei pode, nas condições e garantias que estipular,

ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Desse modo, em cumprimento ao comando especificado no art. 170 do CTN, a Lei nº 9.430, de 1996, o art. 74, determina que o sujeito passivo que apurar crédito passível de restituição ou ressarcimento poderá utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrado pela RFB. Também dispôs que a compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação. Como se vê, as regras para efetuar a compensação são específicas e determinadas em Lei, não se vislumbrando a alegada precariedade em vista da ausência de homologação. O fato incontroverso é que, os créditos disponíveis no período de abril a dezembro de 2016, foram utilizados pela contribuinte na compensação de débitos próprios administrados pela RFB, por meio da apresentação de declarações de compensação, não restando crédito disponível para desconto dos valores lançados nos Autos de Infração.

Quanto ao restante dos créditos, aduz que a presunção de utilização dos créditos de 2013 e 2014 em 2016 não pode ser demonstrado pelo “não aparecimento” dos créditos nos controles da EFD de 2017. Diz que tal dedução não é silogisticamente aceitável, podendo acarretar um sofisma. Diz que o quadro de controle dos créditos em 12/2017 somente demonstra que, em 2017, os créditos anteriores a 2017 não foram utilizados, posto que a coluna de “crédito utilizado no período anterior” encontra-se zerada (com raras exceções). Ainda que se entenda que os créditos foram consumidos, essa situação é totalmente irrelevante e não deve prosperar, pois o lançamento de ofício deve ser procedido mediante a apuração do montante do tributo devido na data do fato gerador, em consonância com o art. 144 do CTN. Diz ainda que no Relatório Fiscal de diligência não foram considerados os créditos acumulados e existentes na época em que os fatos geradores efetivamente ocorreram.

De fato, a contribuinte tem razão em parte como se passa a demonstrar.

O art. 144 do CTN, citado pela impugnante, dispõe que “o lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Neste sentido, devem ser aproveitados de ofício os créditos calculados no período de ocorrência da infração que ainda foram descontados até a data da lavratura do auto de infração ou descontados posteriormente.

As conclusões exaradas no Relatório Fiscal de Diligência tiveram como base os relatórios de créditos fiscais que contém informações extraídas das EFD – Contribuições transmitidas pela própria contribuinte à RFB.

O relatório de controle de créditos fiscais da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins de dezembro de 2017 (fls. 473/475) informa todos os créditos fiscais existentes em dezembro de 2017. Se existissem outros créditos ainda não utilizados até dezembro de 2017 (período a que se refere o relatório), como quer fazer crer a contribuinte, esses créditos iriam constar no referido relatório.

Analisando-se as informações que constam do referido relatório vê-se que, de fato:

(i) não há créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período de 12/2013 a 04/2017, uma vez que esses créditos não aparecem no relatório porque foram utilizados para o desconto das contribuições de períodos anteriores a dezembro de 2017 e em PER/Dcomp (04 a 12 de 2016) corroborando a conclusão do relatório de diligência;

(ii) o saldo de crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – alíquotas diferenciadas (código 202) do mês de maio de 2017 está composto do crédito apurado

no mesmo período e do saldo de crédito referente a períodos anteriores e foi totalmente utilizado no desconto das contribuições do mês de maio de 2017;

(iii) os demais créditos apurados no mês de maio de 2017 (códigos 208, 301, 302 e 308) foram totalmente utilizados no desconto das contribuições do próprio mês;

(iv) o saldo zerado da coluna “crédito utilizado desconto período ant”, significa que no período de 06/2017 a 12/2017 não havia créditos de períodos anteriores para serem utilizados;

(v) os créditos de 06/2017 a 11/2017 não foram utilizados nesse período, pois constam saldos em 12/2017.

Considerando o exposto, não restam dúvidas que os créditos apurados no período 12/2013 a 05/2017, conforme informações da EFD-Contribuições, já foram totalmente utilizados, em declarações de compensação e no desconto das contribuições devidas nesses períodos.

Contudo, nota-se que os créditos apurados no período de 06/2017 a 12/2017 foram descontados em 2018 e 2019, períodos esses que não encontram-se abrangidos pelo lançamento. Desse modo, em que pese a inexistência do direito ao crédito presumido na revenda de medicamentos, conforme concluído anteriormente, e considerando a constituição de outros créditos, previstos na legislação correlata para a pessoa jurídica que industrializa produtos farmacêuticos, no período de 06 a 12 de 2017, e, ainda, o disposto no art. 144 do CTN, devem os créditos apurados ser aproveitados de ofício nesse período.

Quanto às conclusões exaradas no Relatório de Diligência Fiscal no tocante ao crédito presumido, é bastante assinalar que se trata apenas de constatação de que a contribuinte calcula o crédito presumido tanto em relação à venda de medicamentos por ela industrializado quanto à revenda de medicamentos adquiridos de terceiros e efetua o desconto do referido crédito das contribuições apuradas. Nada mais. Ressalte-se que, conforme relatado nos itens anteriores a interessada não tem direito ao crédito presumido calculado sobre a simples revenda de medicamentos por se tratar de uma empresa industrial.

Os créditos apurados no período de 06/2017 a 12/2017 e sua utilização para o desconto dos valores lançados nos Autos de Infração nesse mesmo período, estão demonstrados a seguir:

1. Créditos apurados – 06/2017 a 12/2017

| MÊS (2017) | CRÉDITO PIS (R\$) | CRÉDITO COFINS (R\$) |
|------------|-------------------|----------------------|
| 06/2017 | 650.369,66 | 3.007.470,17 |
| 07/2017 | 628.707,80 | 2.954.825,93 |
| 08/2017 | 296.547,53 | 2.833.354,39 |
| 09/2017 | 675.869,66 | 3.175.696,93 |
| 10/2017 | 762.396,57 | 3.582.439,10 |
| 11/2017 | 688.615,53 | 3.236.608,75 |
| 12/2017 | 650.567,79 | 3.058.504,51 |

2. Lançamentos da contribuição para o PIS/Pasep (06/2017 a 12/2017) - créditos apurados (06/2017 a 12/2017)

| MÊS (2017) | Lançamento - R\$ (1) | Crédito PIS do mês - R\$ | Crédito Utilizado - R\$ (2) | Lançamento (-) Crédito Utilizado = (1-2) | Saldo crédito do mês - R\$ | Saldo crédito acumulado R\$ |
|------------|----------------------|--------------------------|------------------------------|--|----------------------------|-----------------------------|
| 06/2017 | 404.216,51 | 650.369,66 | 404.216,51 | 0,00 | 246.153,15 | 246.153,15 |
| 07/2017 | 502.102,80 | 628.707,80 | 502.102,80 | 0,00 | 126.605,00 | 372.758,15 |
| 08/2017 | 540.855,87 | 296.547,53 | 296.547,53 + 244.308,34 * | 0,00 | 0,00 | 128.449,81 |
| 09/2017 | 459.734,41 | 675.869,66 | 459.734,41 | 0,00 | 216.135,25 | 344.585,06 |
| 10/2017 | 421.330,03 | 762.396,57 | 421.330,03 | 0,00 | 341.066,54 | 685.651,60 |
| 11/2017 | 690.760,73 | 688.615,53 | 688.615,53 + 2.145,20 * | 0,00 | 0,00 | 683.506,40 |
| 12/2017 | 518.893,80 | 650.567,79 | 518.893,80 | 0,00 | 131.673,99 | 815.180,39 |

* utilizado o total do crédito do mês de agosto + R\$ 244.308,34 do saldo credor acumulado

* utilizado o total do crédito do mês de novembro + R\$ 2.145,20 do saldo credor acumulado

3. Lançamentos da Cofins (06/2017 a 12/2017) - créditos apurados (06/2017 a 12/2017)

| MÊS (2017) | Lançamento - R\$ (1) | Crédito Cofins do mês - R\$ | Crédito Utilizado - R\$ (2) | Lançamento (-) Crédito Utilizado = (1-2) | Saldo crédito do mês (R\$) | Saldo crédito acumulado (R\$) |
|------------|----------------------|-----------------------------|-------------------------------|--|----------------------------|-------------------------------|
| 06/2017 | 1.905.592,14 | 3.007.470,17 | 1.905.592,14 | 0,00 | 1.101.878,03 | 1.101.878,03 |
| 07/2017 | 2.367.056,07 | 2.954.825,93 | 2.367.056,07 | 0,00 | 587.769,86 | 1.689.647,89 |
| 08/2017 | 2.549.749,09 | 2.833.354,39 | 2.549.749,09 | 0,00 | 283.605,30 | 1.973.253,19 |
| 09/2017 | 2.167.319,40 | 3.175.696,93 | 2.167.319,40 | 0,00 | 1.008.377,53 | 2.981.630,72 |
| 10/2017 | 1.986.270,12 | 3.582.439,10 | 1.986.270,12 | 0,00 | 1.596.168,98 | 4.577.799,70 |
| 11/2017 | 3.256.443,43 | 3.236.608,75 | 3.236.668,75 + 19.834,68 * | 0,00 | 0,00 | 4.557.965,02 |
| 12/2017 | 2.446.213,64 | 3.058.504,51 | 2.446.213,64 | 0,00 | 612.290,87 | 5.170.255,89 |

* utilizado o total do crédito do mês de novembro + R\$ 19.834,68 do saldo credor acumulado

Sobre esse tema a recorrente repete os argumentos da manifestação apresentada após a conclusão da diligência, sendo esses argumentos muito bem rebatidos pela DRJ, de modo que não há o que acrescentar ao julgado *a quo*, sendo plausível sua adoção, neste tópico, como razões de decidir, inclusive para negar provimento ao Recurso de Ofício.

Observa-se, por oportuno que o Recurso Voluntário não ataca de forma pontual o suposto erro material de cálculo, busca na verdade validar a planilha apresentada, que frisa-se: já foi objeto de apreciação em sede de diligência.

As conclusões acerca da utilização dos créditos disponíveis no período de abril a dezembro de 2016, em compensação de débitos próprios administrados pela RFB, por meio da apresentação de declarações de compensação é fato incontestável e por uma questão de lógica não haveria de restar crédito disponível para desconto dos valores lançados nos Autos de Infração, dado que o PER/DCOMP define e formaliza a opção pela forma de utilização do crédito.

Ourtrossim, sendo apurado que os créditos referentes ao período 12/2013 a 04/2017, conforme informações da EFD-Contribuições, já foram totalmente utilizados, em declarações de compensação e no desconto das contribuições devidas nesses períodos, também não há que se falar em desconto dos valores lançados nos autos de infração.

(i) não há créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período de 12/2013 a 04/2017, uma vez que esses créditos não aparecem no relatório porque foram utilizados para o desconto das contribuições de períodos anteriores a dezembro de 2017 e em PER/Dcomp (04 a 12 de 2016) corroborando a conclusão do relatório de diligência;

Nesse sentido, mantenho a decisão do julgado *a quo*, baseada nas conclusões do Relatório Fiscal de Diligência acima reproduzido e nego provimento aos Recursos, Voluntário e de Ofício.

Cancelamento da Multa de Ofício por Aplicação do Art. 112 do CTN

Sobre o pedido recursal de cancelamento da multa de ofício, cumpre mais uma vez dizer que a apuração de infração implica na aplicação de multa de ofício, por estrita determinação legal, sendo dever da administração sua observância.

Portanto, no caso concreto, não há qualquer dúvida quanto à aplicação da multa de 75%, conforme efetuada pela autoridade fiscal. Como não há qualquer dúvida, não se configura a hipótese veiculada pelo artigo 112 do CTN e, desta forma, não há que se falar em interpretação mais benéfica. Em outras palavras, uma vez definido que o IRRF era devido, não há dúvida quanto à incidência da multa de ofício de 75%.

Diante das conclusões de que deve ser mantido o auto de infração, considerando as exonerações realizadas pela DRJ, mas que ainda assim, conclui-se pela ilegalidade na apuração do crédito presumido pela Recorrente, impõe-se a manutenção da multa.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares e nego provimento ao Recurso Voluntário e ao Recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa