



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.724230/2018-86
ACÓRDÃO	3201-012.647 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	GERMED FARMACÊUTICA LTDA. E TITULAR DA UNIDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
INTERESSADO	GERMED FARMACÊUTICA LTDA. E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrada a inocorrência da omissão alegada pelo Embargante, rejeitam-se os Embargos de Declaração correspondentes.

EMBARGOS INOMINADOS. ERRO MANIFESTO. IDENTIFICAÇÃO DO TRIBUTO. OCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrada a efetiva ocorrência de erro manifesto na identificação do tributo lançado, conforme apontado pelo Embargante, ele deve ser corrigido para se adequar a redação do voto condutor do acórdão embargado aos efetivos tributos lançados nos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos opostos pelo titular da unidade preparadora, sem efeitos infringentes, apenas para corrigir o erro manifesto ocorrido no voto condutor do acórdão embargado, substituindo-se o trecho “uma vez definido que o IRRF era devido” por “uma vez definido que as contribuições PIS/Cofins eram devidas”, e, em relação aos embargos opostos pelo contribuinte, em os rejeitar.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo titular da unidade de administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão e pelo contribuinte acima identificado em face do acórdão nº 3201-011.543, de 28/02/2024, em que se decidiu, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas pelo contribuinte e, no mérito, em negar provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário.

O referido acórdão foi ementado nos seguintes termos:

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%.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi cientificada do acórdão embargado.

Nos embargos opostos pelo titular da unidade de administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão, alegou-se a ocorrência de erro manifesto no voto condutor do acórdão embargado decorrente da menção ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), uma vez que os presentes autos versam sobre autos de infração das contribuições

PIS/Cofins, sem qualquer relação com o IRRF; embargos esses acolhidos pelo presidente da turma julgadora.

Nos embargos opostos pelo contribuinte, alegou-se, além do mesmo erro manifesto apontado pelo titular da unidade de administração tributária, a ocorrência de omissão quanto (i) à aplicação da alíquota zero, (ii) à nulidade por alteração de critério jurídico quando da lavratura dos autos de infração e (iii) à exclusão/redução das multas e juros; embargos esses acolhidos apenas em parte pelo presidente da turma julgadora, abrangendo tal acolhimento apenas o argumento relativo ao “efeito vinculante da Solução de Consulta Cosit nº 182/2013 não observado pela fiscalização”, argumento esse contido no item “ii” supra.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de embargos de declaração opostos pelo titular da unidade de administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão e pelo contribuinte em face do acórdão nº 3201-011.543, de 28/02/2024, vindo o Presidente da turma a dar total seguimento aos primeiros e seguimento parcial aos segundos relativamente ao argumento “efeito vinculante da Solução de Consulta Cosit nº 182/2013 não observado pela fiscalização” (nulidade por alteração de critério jurídico quando da lavratura dos autos de infração).

I. Embargos da Administração tributária.

Trata-se de Embargos Inominados opostos pelo Titular da Unidade da Administração Tributária, decorrentes da constatação de erro manifesto no acórdão embargado no que tange à menção feita ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), uma vez versar o presente processo sobre autos de infração das contribuições PIS/Confins, sem qualquer relação com o referido imposto.

Conforme consta do despacho de admissibilidade dos referidos embargos, “[consultando-se] o voto condutor do acórdão embargado, constata-se a ocorrência manifesta do erro apontado, pois, tratando-se de autos de infração das contribuições PIS/Cofins, a aplicação da multa de ofício deve se dar sobre as parcelas apuradas em ação fiscal desses mesmos tributos, inexistindo nos autos qualquer referência ao IRRF”, inexistindo dúvida, portanto, à necessidade de se acolherem os embargos para se sanear tal referência indevida.

Logo, deve-se substituir no voto condutor do acórdão embargado o trecho “uma vez definido que o IRRF era devido, não há dúvida quanto à incidência da multa de ofício de 75%” por “uma vez definido que as contribuições PIS/Cofins eram devidas, não há dúvida quanto à incidência da multa de ofício de 75%”.

II. Embargos do contribuinte.

Em relação aos embargos opostos pelo contribuinte, o presidente da turma julgadora os acolheu apenas parcialmente, alcançando o argumento relativo ao “efeito vinculante da Solução de Consulta Cosit nº 182/2013 não observado pela fiscalização”, argumento esse contido no item dos embargos intitulado “nulidade por alteração de critério jurídico quando da lavratura dos autos de infração”.

Sobre tal matéria, assim se pronunciou o Embargante:

III. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO POR PARTE DO I. AUDITOR FISCAL (E NÃO DO E. CARF COMO CONSTOU DO V. ACÓRDÃO EMBARGADO)

14 A Embargante também aduziu em suas razões recursais que, desde sua edição, os Arts. 1º a 3º da Lei 10.147 foram objeto de diversas manifestações da RFB quanto às situações que ensejariam a sua aplicação. Dentre as principais, e bem à época da autuação (10/10/2018), estava em vigor a Solução COSIT 182/18, que determinava conduta diversa da que foi adotada pelo I. Auditor Fiscal para lavratura dos presentes Als.

15 Sobre esse ponto, o v. acórdão embargado também incorreu em omissão, pois, equivocadamente, considerou que a Embargante teria arguido a vinculação do E. CARF às soluções de consulta publicadas pela RFB o que nunca foi a sua pretensão:

“Dentre as argumentações a recorrente faz destaque ao Efeito vinculante das Soluções de Consultas 182/2018 e 188/2018, contudo **observe 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 (...)”

16 Como se vê, **por partir de premissa equivocada, o v. acórdão embargado deixou de se manifestar sobre fundamento relevante para o deslinde desse feito, qual seja, que por ter agido em desconformidade com o que a Solução de Consulta COSIT 182** determinava, o I. Auditor Fiscal (não o CARF!) lavrou a autuação com base em critério jurídico distinto daquele ao qual está vinculado.

16.1 Isso porque, **nos termos do Art. 9º da IN RFB 1.396/13, as soluções de consulta proferidas pela COSIT têm efeito vinculante aos I. Auditores Fiscais**, que devem atuar com observância de tais orientações, sob pena de adoção de critérios jurídicos novos em relação a fatos jurídicos antecedentes, o que fere, portanto, a irretroatividade prevista no Art. 48, § 12 da Lei 9.430/96.

16.2 **Tal postura também leva à aplicação de tratamento anti-isonômico a contribuintes que estão em uma mesma situação fático-jurídica, além de estar em desconformidade com o princípio da proteção da confiança do contribuinte em relação aos atos praticados pela Administração Fazendária.**

17 Nenhum desses fundamentos foram apreciados pelo v. acórdão embargado.

18 Como mencionado anteriormente, o I. Auditor autuou a Embargante sob o entendimento de que a receita bruta decorrente da revenda de produtos farmacêuticos sem industrialização estaria sujeita à tributação monofásica sem direito ao crédito presumido previsto no Art. 3º da mesma Lei – o que resultou em imposição de ônus tributário à Embargante (pagamento de tributo, sem direito a crédito).

18.1 Ocorre que, **à época da autuação, a Solução de Consulta COSIT 182 era expressa no sentido de que a receita bruta auferida por contribuinte industrial que apenas revende produto farmacêutico produzido por outrem, estaria sujeita à alíquota zero, sem fazer qualquer ressalva à possibilidade de registro de créditos com base no Art. 24 da Lei 11.727 (ou seja, aplica-se a alíquota zero e registra-se o crédito do Art. 24).**

18.2 Portanto, caso I. Auditor Fiscal tivesse observado o previsto na referida solução de consulta ao fiscalizar a Embargante e formalizar a autuação, não haveria base passível de tributação.

18.3 Não é por outra razão que a Embargante defende que a conduta por ela adotada (pagamento de tributo pelo regime monofásico e tomada de crédito presumido), embora formalmente diferente da preconizada pela RFB, ocasiona o mesmo resultado prático da conduta por ela determinada à época da autuação (não pagamento de tributo por conta da aplicação da alíquota zero, mas sem direito a crédito presumido).

18.4 Disso se depreende, portanto, que, **materialmente, a Embargante seguiu a orientação contida na Solução de Consulta COSIT 182, todavia, foi autuada com base em entendimento diverso aplicado pelo I. Auditor Fiscal** (pessoa vinculada ao previsto na referida solução de consulta).

19 Por todo o exposto, a Embargante alegou em seu Recurso Voluntário que a conduta do I. Auditor Fiscal de autuar a Embargante com base em critério jurídico diverso daquele que norteou a Solução de Consulta COSIT 182 tornam nulos os Als, especialmente considerando que, nos termos do Art. 48, § 12 da Lei 9.430, a alteração de um posicionamento em Solução de Consulta emitida pela COSIT somente é aplicável a fatos geradores futuros.

20 Sendo assim, **ainda que fundado em posicionamento superveniente da própria COSIT, i.e., Solução de Consulta COSIT 188 de 2018, o I. Auditor Fiscal não poderia ter prosseguido com a presente autuação, porquanto tal posicionamento somente valeria para fatos geradores posteriores a manifestação do novo posicionamento.**

21 O enfrentamento desse argumento pelo órgão julgador é relevante para o deslinde do feito, devendo a omissão ser suprida. (g.n.)

No Recurso Voluntário, tal matéria encontra-se abordada nos mesmos termos supra, tendo o conselheiro relator da turma ordinária do CARF se manifestado sobre tal questão nos seguintes termos:

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:

(...)

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.

(...)

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 autorregulação, 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 incompetente, 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. (g.n.)

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que embasou a lavratura do auto de infração, extraem-se os seguintes excertos:

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.

(...)

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. 2º da Lei 10.147/2000:

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.**

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).

(...)

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.**

Lei nº 11.727, de 23/06/2008

“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.**

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

(...)

Assim, **com base nas informações prestadas na EFD-Contribuições e no esclarecimento feito pelo contribuinte ficaram comprovadas as condições legais apenas para o aproveitamento do crédito de Pis/Cofins na aquisição de bens para revenda, nos termos do artigo 24 da Lei nº 11.727, de 23/06/2008.**

Por conseguinte, se por um lado a comprovação de que o contribuinte não aplicou quaisquer processos de industrialização sobre os medicamentos que adquiriu para revenda, por outro lado, este fato corrobora a tese exposta pela fiscalização de que **as receitas obtidas com a revenda desses medicamentos não deve compor a base de cálculo do crédito presumido** por não atender o requisito básico imposto pelo artigo 3º da Lei nº 10.147/2000, haja vista que, em relação à venda desses produtos, atuou como REVENDEDOR e não como fabricante, e nesse caso, como dito anteriormente, só lhe é legalmente permitido o aproveitamento de crédito calculado com base na aquisição desses produtos.

(...)

Assim, com base no vasto conjunto probatório aqui apresentado, conclui a fiscalização que **a receita obtida com a revenda de medicamentos não pode ser**

utilizada para compor a base de cálculo do crédito presumido, devendo ser glosado o crédito apurado indevidamente pela autuada. (destaques nossos)

Verifica-se dos trechos do TVF supra que a fiscalização afastou o direito ao **crédito presumido** previsto no art. 3º da Lei 10.147/2000 em relação aos medicamentos adquiridos para revenda, mantendo-se, por outro lado, os **créditos básicos apurados e descontados pelo próprio Embargante** nesses mesmos casos, por haver, segundo ela, autorização legislativa nesse sentido (art. 24 da Lei nº 11.727/2008), sendo que o Embargante não faz qualquer referência, nos seus embargos, a esses mesmos créditos básicos por ele aproveitados, arguindo, diversamente, “imposição de ônus tributário à Embargante (pagamento de tributo, sem direito a crédito)”, conforme se verifica na página 10 dos Embargos de Declaração (fls. 813 a 825).

A ementa da Solução de Cosit nº 182/2018, em sua redação original, assim dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. ALÍQUOTA ZERO.

Sujeita-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep com alíquota zero (art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000) **a receita bruta decorrente da revenda de produtos farmacêuticos cuja classificação na Tipi consta da alínea "a" do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000**, adquiridos no mercado interno, **ainda que auferida por pessoa jurídica que industrialize ou importe produtos de mesma classificação na Tipi**, pois houve a cobrança concentrada da contribuição quando da aquisição para revenda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º, I, "a". Lei nº 10.833, de 2003, art. 25. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, art. 4º (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS. ALÍQUOTA ZERO.

Sujeita-se à incidência da Cofins com alíquota zero (art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000) **a receita bruta decorrente da revenda de produtos farmacêuticos cuja classificação na Tipi consta da alínea "a" do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000**, adquiridos no mercado interno, **ainda que auferida por pessoa jurídica que industrialize ou importe produtos de mesma classificação na Tipi**, pois houve a cobrança concentrada da contribuição quando da aquisição para revenda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º, I, "a" e 2º. Lei nº 10.833, de 2003, art. 25. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, art. 4º (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI). (g.n.)

Nota-se da ementa supra que, regra geral, submete-se à alíquota zero das contribuições PIS/Cofins a revenda dos produtos farmacêuticos ali especificados “ainda que

auferida por pessoa jurídica que industrialize ou importe produtos de mesma classificação na Tipi, pois houve a cobrança concentrada da contribuição quando da aquisição para revenda”.

Por outro lado, do corpo da Solução de Consulta Cosit nº 182/2018, extraem-se as seguintes conclusões:

23. Deveras, esta é a **melhor aplicação da Lei nº 10.147, de 2000**, no caso concreto porque, **ao mesmo tempo que garante a cobrança concentrada das contribuições na pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos contemplados, evita que haja uma segunda cobrança concentrada na pessoa jurídica que os adquiriu e revendeu (lembrando que esta pessoa jurídica adquirente não poderia apurar créditos da não cumulatividade das contribuições, pois incidiria na vedação de creditamento em relação à revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada estabelecida no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003)**.

24. Sem embargo, salienta-se que **o consulente, para poder se beneficiar da alíquota zero na revenda dos sujeitos à concentração tributária em etapa anterior, deverá adotar todas as cautelas documentais (nota fiscal de aquisição que demonstre a ocorrência da concentração tributária) e contábeis (exemplificativamente, controle do estoque de produtos revendidos separado do estoque de produção própria ou método com resultado equivalente) necessárias ou exigidas para demonstrar a correção de seu procedimento**.

25. Ademais, cumpre repisar que **o consulente não poderá apurar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada das contribuições em etapa anterior**, nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e que **a Lei nº 10.147, de 2000, também não prevê qualquer tipo de creditamento relativo a esta operação**. (destaques nossos)

Nota-se que a regra geral registrada na ementa da Solução de Consulta Cosit nº 182/2018 encontra-se ponderada por exceções à aplicação da alíquota zero, a saber: (i) impossibilidade de se **apurarem** créditos da não cumulatividade e (ii) necessidade de adoção de todas as **cautelas documentais e contábeis que demonstrem a correção do procedimento**, condicionantes esses não abordados e/ou enfrentados pelo Embargante.

Além do mais, ainda que a Solução de Consulta Cosit nº 182/2018 direcionasse a atuação dos interessados no sentido proposto pelo Embargante, o agente fiscal, por se vincular ao princípio da legalidade, não podia ignorar as regras legais expressas vigentes à época dos fatos aqui controvertidos, dentre as quais, no que tange aos produtos farmacêuticos, o art. 2º da Lei nº 10.147/2000, que assim estipula:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples. (destaques nossos)

Inexiste dúvida nos autos de que o Embargante, inobstante ser, também, revendedor de medicamentos, é uma pessoa jurídica industrial que produz medicamentos, razão pela qual a redução a zero da alíquota das contribuições a ele não aplica, por força legal.

III. Conclusão.

Quanto aos embargos opostos pelo titular da unidade preparadora, eles devem ser acolhidos, sem efeitos infringentes, apenas para corrigir o erro manifesto ocorrido no voto condutor do acórdão embargado, substituindo-se a afirmativa “uma vez definido que o IRRF era devido” pela seguinte: “uma vez definido que as contribuições PIS/Cofins eram devidas”.

Em relação aos embargos opostos pelo contribuinte, inobstante os esclarecimentos acima prestados, eles devem ser rejeitados, pois, diante dos fundamentos devidamente registrados no Termo de Verificação Fiscal (TVF), não se sustenta o argumento do Embargante de ocorrência de mudança de critério jurídico em face do alegado “efeito vinculante da Solução de Consulta Cosit nº 182/2013 não observado pela fiscalização”.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis