



Processo nº	10880.732547/2016-39
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3202-011.544 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	28 de fevereiro de 2024
Recorrente	HYPERA S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as autuações não infirmadas com documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

COFINS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento de Cofins o disposto em relação ao lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a exigência relativa às operações realizadas no regime monofásico, vencidos os conselheiros Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Ricardo Sierra Fernandes e Hélcio Lafetá Reis (Presidente), que negavam provimento. Designado como redator *ad hoc* o conselheiro Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Julgamento iniciado em novembro de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira

Lima, Carlos Delson Santiago e Ricardo Sierra Fernandes votaram na reunião de novembro de 2022. O conselheiro Marcos Antônio Borges (substituto integral) não votou, por se encontrar substituindo o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, cujo voto já havia sido proferido.

Relatório

Tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o relatório por ele elaborado.

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1090 em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/SP de fls. 950, que julgou a Impugnação de fls. 645 improcedente e manteve os Autos de Infração de Pis e Cofins de fls. 622 e 628.

Como é de costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório do Acórdão de primeira instância, segue para apreciação conforme fls. apontadas acima:

"Trata o presente processo de **Autos de Infração** de fls. 622/637 por meio dos quais foram constituídos créditos tributários relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), incidência não-cumulativa, dos períodos de janeiro a dezembro de 2012, nos valores, respectivamente, de R\$ 683.579.042,50 e R\$ 145.719.693,11, totalizando R\$ 829.298.735,61 (fls. 636), aí incluídos os valores principais, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até dezembro de 2016, em razão de insuficiência de recolhimento das citadas contribuições (fls. 623 e 629).

As irregularidades constatadas foram contextualizadas no **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 556/617, em que inicia a Fiscalização reportando-se a ciência do Termo de Início, com solicitação de:

- apresentação, entre outros documentos, dos Demonstrativos mensais de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, de planilha demonstrativa da elaboração do DACON discriminando despesas e operações que deram origem a créditos do regime não-cumulativo;

- manifestação acerca de eventual aproveitamento de créditos extemporâneos no período objeto da ação fiscal e da existência de eventual processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária referente às contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS. Identifica, então, a atividade da contribuinte expondo ter ela por objeto uma extensa gama de atividades, segundo se depreendeu da análise de seu estatuto social (fls. 13 a 52) dentre as quais pode-se destacar de relevância para a presente análise:

. o comércio, a indústria, a importação e a exportação de produtos de limpeza (saneantes e domissanitários) e higiene doméstica (...);

. a prestação de serviços de industrialização no ramo de bens de consumo;

. a exploração da indústria e do comércio de produtos alimentícios e bebidas em geral (...);

. a fabricação, o transporte, o armazenamento, a distribuição, a importação e a comercialização de produtos de higiene pessoal, toucador, cosméticos e perfumes;

. a fabricação, o transporte, o armazenamento, a distribuição, a importação e a comercialização de medicamentos, de produtos para saúde (correlatos) e de produtos farmacêuticos alopáticos, fitoterápicos e homeopáticos para uso humano, importação de insumos e matérias primas para sua fabricação;

. o comércio, a indústria, a importação e a exportação de produtos desinfetantes para controle de insetos e roedores, produtos químicos, inseticidas, defensivos para uso agrícola, aparelhos, instrumentos e engenhos de uso doméstico;

. a confecção, comercialização, importação e exportação de calças plásticas, fraldas de algodão e congêneres, fraldas descartáveis, absorventes higiênicos, absorventes hospitalares, hastes flexíveis com algodão nas extremidades e algodão para higiene facial e corporal;

. a fabricação e comércio de medicamentos para uso veterinário;

Registra que a contribuinte teve como forma de tributação o Lucro Real para todo o ano-calendário de 2012, destarte obrigada à apuração das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS segundo os preceitos da não-cumulatividade, regime acerca do qual observa ter como objetivo precípua evitar a tributação em “cascata”, ou seja, evitar que uma cadeia econômica seja tributada em suas várias etapas. Dessa forma, compensa-se o valor referente ao tributo devido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação considerada.

Expõe que, em seu Relatório de Administração de 2012 (fls. 480 a 548,) a Hypermarcas informou ao mercado uma receita líquida de R\$ 3,873 bilhões de reais, segundo declarou à época por intermédio de seu CEO no documento referenciado.

Analisa, nos itens 7 a 24, as respostas apresentadas pela contribuinte no curso do procedimento transcrevendo-se os excertos seguintes:

14. Com relação ao teor da resposta retro referida de 01/08/2016, face ao que foi demandado no Termo de Início e demais Termos de Intimação Fiscal expedidos no curso da presente ação fiscal, o sujeito passivo insistiu, não obstante reiteradamente intimado a fazê-lo, em não individualizar e detalhar as contas contábeis e seus respectivos lançamentos e saldos mensais que seriam componentes da rubrica “Aquisição de serviços utilizados como insumo” relativa à linha 3 do DACON, em desacordo com o que prescreve o art. 911 do Decreto 3.000 de 26 de Março de 1999, dentre outros aplicáveis à espécie, que conferem o direito de a Administração Tributária analisar as informações que julgar pertinentes, que deve-se observar eram de domínio do contribuinte, haja vista tratarem-se de informações atinentes a lançamentos e a saldos mensais componentes de contas contábeis, acerca dos créditos a que a fiscalizada supõe fazer jus, sendo que ipsi litteris:

...

15. Haja vista a multiplicidade de contas contábeis e de lançamentos envolvidos, não há na EFD a individualização adequada para se caracterizar as despesas e gastos gerais que tenham sido eventualmente incluídos pelo sujeito passivo na citada rubrica, supostamente utilizados como insumos em seu processo produtivo e no curso de seu objeto social, isso pois quem pleiteia o crédito deve comprovar o mesmo e não sendo possível fazê-lo, deve ser procedida a glossa integral de créditos controversos, quando haja impossibilidade de se apurar a com exatidão a veracidade e a subsunção legal dos referidos créditos ao normativo aplicável, sobretudo no que concerne aos critérios de essencialidade e do emprego dos mesmos na atividade fim da empresa conforme dispõe o art. 3, II da Lei 10.637 de 2002, com redação dada pela Lei 11.898 de 2009 e o art. 3, II da Lei 10.833 de 2003.

16. Adicionalmente, cabe frisar que para efeito dos citados dispositivos legais retro mencionados e para adequada análise dos créditos pleiteados, o termo insumo não pode ser interpretado como qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Nesses termos, foi reiterado o que foi solicitado em outras oportunidades, especificamente para a rubrica em comento, sendo que em sua resposta datada de 25/08/2016 (fls. 373 a 388) após argumentar em síntese que não estava se obstando a apresentar as mencionadas informações, a Hypermarcas finalmente apresentou tabela resumo da natureza dos créditos lançados na rubrica “Aquisição de serviços utilizados como insumo” relativa à linha 3 do DACON, por conta-contábil, para os anos-calendário de 2012 e 2013, os quais ressaltou considerar essenciais à sua atividade, segundo entendimento próprio que serão objeto de análise detalhada adiante.

17. Com relação ao Termo de Constatação a fls. 362 a 369, nele restou consignado a constatação por parte da fiscalização de que foram apropriados créditos na linha 16 do DACON, para a rubrica “Créditos calculados a alíquotas diferenciadas” das fichas 6A e 16A do citado demonstrativo, o valor total de R\$ 70.391.118,32 para o ano-calendário de 2012 e de R\$ 79.480.318,39, para o ano-calendário de 2013, entre créditos de valores tributados e não tributados no mercado interno.

18. Por outro lado, verificou-se que, conforme consolidado na Tabela 2 abaixo, não obstante o referido creditamento de tais aquisições, foi constatado que a Hypermarcas, na qualidade de fabricante e/ou importador, não ofereceu à tributação as saídas de diversos produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, que segundo o art. 1, I, alíneas a e b, da Lei 10.147 de 2000 com alterações posteriores, deveriam ter sido tributados na saída a alíquotas diferenciadas a saber:

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

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

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

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) (GRIFOS NOSSOS)

19. Ora que a sistemática diferenciada estabelecida pelo legislador no caso in tela se aplica à fiscalizada, pois tais produtos elencados nos dispositivos legais retro mencionados são parte do objeto social da mesma que se encontra na qualidade de fabricante/importador. A finalidade desse tratamento específico para os citados produtos no contexto da não-cumulatividade é a de concentrar a tributação, daí ser denominada monofásica ou concentrada, uma vez que nesse regime o ônus tributário de toda a cadeia produtiva recai sobre o fabricante ou importador.

20. Em virtude dessa concentração, o legislador impôs alíquotas maiores incidentes sobre as receitas auferidas com a comercialização de tais produtos, conforme constante no art. 1, I, alíneas a e b, da Lei 10.147 de 2000. Em contrapartida, os demais participantes da cadeia de comercialização, no caso os varejistas e atacadistas, claramente não apuram créditos nas aquisições de tais bens, mas têm o benefício de redução a zero das alíquotas das contribuições sociais em comento, conforme demonstrado pela Figura 1 e delimitado pelo art.

2 da citada lei, in verbis:

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. (GRIFOS NOSSOS)

....

21. No caso de atuar como revendedora dos produtos mencionados, a regra inserta no art. 24 da Lei 11.727 de 2008 prescreve que o produtor ou fabricante, como é o caso da Hypermarcas, pode descontar, como o fez segundo demonstrado no Termo de Constatação Fiscal nº 01, créditos relativos à aquisição de tais produtos de outra pessoa jurídica enquadrada na condição de fabricante ou importador, para a revenda no mercado interno ou para exportação, a saber:

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. (GRIFOS NOSSOS)

§ 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. (GRIFOS NOSSOS)

22. Nesse sentido, em virtude do fato de a ora fiscalizada fabricar os produtos farmacêuticos, de higiene pessoal, toucador e de perfumaria sujeitos à tributação monofásica, a mesma é obrigada por lei à apuração e pagamento do PIS e da COFINS com base nas alíquotas diferenciadas, concentrando dessa forma a tributação da cadeia.

23. É evidente, portanto, que a regra acima não autoriza que as vendas ou revendas realizadas por fabricante ou importador ocorram a alíquota zero, pois isso seria um contrassenso enorme, haja vista a HYPERMARCAS, nas operações de aquisição de produtos submetidos à incidência monofásica, se apropriar dos créditos com base em alíquotas diferenciadas referentes a tais aquisições, sem, todavia, oferecer à regular tributação as saídas de tais produtos, aplicando alíquota zero nessas operações, quebrando a cadeia de tributação e subsidiando suas revendas com tal procedimento. (Vide Figura 2)

...

24. Os fabricantes de produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas podem descontar créditos em relação às aquisições de produtos de outra pessoa jurídica, produtora ou importadora, para revenda no mercado interno, desde que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833 (produtos relacionados no inciso I, do art. 1º da lei nº 10.147/00). No caso ilustrado acima, a Hypermarcas adquire produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal de outro fabricante e/ou importador para revenda. Como ela também fabrica produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, ela tem o direito de se creditar do PIS e da Cofins. Dessa forma, restou comprovado que nas aquisições de produtos submetidos à tributação monofásica, a Hypermarcas PODERIA se creditar dos bens adquiridos, como de fato o fez e DEVERIA oferecer à tributação do PIS/COFINS as receitas oriundas das revendas desses produtos.

Passa a Fiscalização a verificar os débitos e os créditos relativos às contribuições do PIS/COFINS nas operações praticadas ao longo do período de 2012.

No tópico A-I (itens 26 a 38) analisa os débitos, esclarecendo de início ter utilizado como base todas as notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas pela fiscalizada e pelas pessoas jurídicas por esta incorporadas, com base nas quais informa ter sido possível

obter a receita bruta da empresa, após a desconsideração das notas fiscais canceladas, consolidandoa por CFOP , conforme planilha que apresenta (fls. 567/568)

Código CFOP	Descrição CFOP	Valor da Nota Proporcional	Valor dos itens menos Desconto	ICMS Substituição do Valor do Tributo	IPI: Valor do Tributo
5101	Venda de produção do estabelecimento	233.726.096,49	230.666.348,47	0,00	3.100.920,21
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	103.202.113,21	102.378.877,10	4.660,95	814.838,89

...

6502	Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de fornecedores, com fim específico de exportação	1.450.860,36	1.450.860,36	0,00	0,00
VALOR TOTAL - ANO CALENDÁRIO DE 2012		4.883.283.842,99	4.814.414.281,22	42.027.139,94	20.251.455,93

Tabela 1 – Receita Bruta da Hypermarcas segregada por CFOP.

E continua:

27. Com vistas à obtenção da base de cálculo do débito relativo às contribuições para o PIS/COFINS utilizou-se os valores das notas fiscais (NF-e) que compreendem os itens menos descontos (R\$ 4.814.414.281,22), já que esta base está livre do IPI e do ICMS por Substituição Tributária (impostos que compõem o Valor da Nota Proporcional). Outrossim, foram excluídas as receitas oriundas de vendas com isenção para exportações e vendas a alíquota zero para a Zona Franca de Manaus, para fins de obtenção da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS.

28. Após a exclusão das receitas isentas e com alíquota zero, segregou-se as vendas dos produtos submetidos às tributações monofásica e normal, de forma a se obter a base de cálculo para aplicação das alíquotas e cálculo do débito das contribuições sociais em comento, cujas planilhas demonstrativas foram anexadas a fls. 549 a 553 do processo administrativo fiscal.

29. Nesse contexto, a fiscalizada foi instada a se manifestar acerca do suposto embasamento legal que tenha justificado as razões que a levaram a revender à alíquota zero, ou seja, sem incidência de PIS e COFINS não-cumulativos, bens submetidos a tributação monofásica que deveriam ter sido oferecidos à tributação, e a se creditar com alíquotas diferenciadas nas operações de aquisições de tais produtos conforme Tabela 2 – “Comercialização de produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas não oferecidos à tributação”, apurada com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de saídas onde constam os produtos classificados nas NCM como sujeitos à alíquotas diferenciadas, excluídas as saídas isentas ou não tributadas em virtude de regimes especiais tais como aquelas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) e exceções expressamente elencadas em norma.

MÊS	VALOR DOS ITENS MENOS DESCONTO [R\$]
jan/12	96.121.426,75
fev/12	218.013.118,18
mar/12	352.160.177,04
abr/12	119.461.379,84
mai/12	238.107.971,69
jun/12	319.955.210,87
jul/12	123.690.708,48
ago/12	223.747.697,42
set/12	265.624.116,07
out/12	165.891.954,66
nov/12	232.663.002,60
dez/12	283.815.435,21

Tabela 2 - Comercialização de produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas não oferecidos à tributação

30. Nesse sentido foi consolidada na Tabela 3 os valores relativos aos débitos apurados de PIS/COFINS referentes às vendas de produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, que segundo o art. 1, I, alíneas a e b, da Lei 10.147 de 2000 com alterações posteriores estão sujeitos à tributação monofásica, com alíquotas diferenciadas do PIS/COFINS.

Mês	PIS	COFINS	Total
jan/12	2.104.373,46	9.889.315,23	11.993.688,69
fev/12	4.626.727,41	21.777.106,40	26.403.833,81
mar/12	7.465.292,88	35.143.574,18	42.608.867,06
abr/12	2.554.155,24	12.008.541,65	14.562.696,89
mai/12	5.057.913,73	23.803.274,48	28.861.188,21
jun/12	6.792.792,69	31.970.498,91	38.763.291,59

Jul/12	2.650.199,58	12.456.158,93	15.106.358,50
ago/12	4.759.350,80	22.393.618,68	27.152.969,48
set/12	5.648.380,40	26.577.883,35	32.226.263,75
out/12	3.542.522,32	16.658.468,61	20.200.990,93
nov/12	4.959.882,64	23.329.475,62	28.289.358,26
dez/12	6.049.636,58	28.455.777,85	34.505.414,43
Total	56.211.227,73	264.463.693,89	320.674.921,62

Tabela 3 – Valores consolidados de débitos apurados de PIS/COFINS a alíquotas Diferenciadas (PIS: 2,1% / COFINS: 1,5% / 2012)

31. Ato contínuo foi consolidada na Tabela 4 os demais valores relativos aos débitos apurados de PIS/COFINS referentes às vendas de produtos sujeitos à tributação pelo regime não-cumulativo, mas com alíquotas normais do PIS/COFINS.

Mês	PIS	COFINS	Total
jan/12	7.360,00	33.969,23	41.329,23
fev/12	10.809,26	49.888,90	60.698,16
mar/12	6.620,62	30.556,69	37.177,30
abr/12	12.498,33	57.684,60	70.182,93
mai/12	29.870,05	137.861,79	167.731,84
jun/12	2.160,98	9.973,77	12.134,76
jul/12	2.229,24	10.288,80	12.518,04
ago/12	20.538,92	94.795,04	115.333,96
set/12	473,06	2.183,35	2.656,40
out/12	15,68	72,37	88,05
nov/12	3.018,36	13.930,88	16.949,23
dez/12	27.973,83	129.109,97	157.083,80
Total	123.568,33	570.315,37	693.883,70

Tabela 4 – Valores consolidados de débitos apurados de PIS/COFINS a alíquota normal (PIS: 0,65% e COFINS: 3,65%)

32. Em sua manifestação, por intermédio da resposta datada de 25/08/2016 a Hypermarcas declarou que: “a base legal para aproveitamento do crédito sobre aquisições de produtos sujeitos a tributação monofásica são as Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/03 e nº 11.727/2008, não localizando qualquer vedação expressa à apropriação de créditos”

33. Conforme extensamente mencionado no presente e demonstrado pela Fig. 2, poderia a fiscalizada, como de fato o fez conforme detalhado no Item B-I - LINHA 01 – DACON – NACIONAIS adiante, se creditar com alíquotas diferenciadas nas operações de aquisições de tais produtos de outros fabricantes. O que causa espanto é que a contribuinte informa que com relação aos débitos, ou seja, as saídas de tais produtos, a mesma aplicou o que assevera o retro citado art. 2 da Lei 10.147 de 2000 e a solução de consulta COSIT nº 24/2002, em um entendimento próprio. Tal argumentação não faz sentido algum, haja vista o retro mencionado artigo é somente aplicável expressamente às pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, o que claramente não é o caso da Hypermarcas.

34. No caso, a Lei nº 10.865 de 2004 posterior, modificou as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 alterando a sistemática da tributação do regime monofásico, fazendo com que a receita decorrente da industrialização, assim como a decorrente da revenda, no mercado interno, dos produtos farmacêuticos, de toucador e de perfumaria passassem a estar incluídos na base de cálculo não cumulativa para as pessoas jurídicas submetidas a esse regime (tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real), sem prejuízo dos citados produtos estarem incluídos na tributação concentrada.

35. Como bem observado na Solução de Consulta COSIT nº 269 de 2011 que assim tratou do tema:

“Relevante notar que as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador dos produtos especificados na Lei nº 10.147, de 2000, estão sujeitas às alíquotas diferenciadas do 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. Essa interpretação se coaduna com a literalidade da norma instituidora do regime, a qual impõe a alíquota diferenciada para as pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos nela mencionados, instituindo a alíquota zero para as demais. (...)” (GRIFOS NOSSOS)

36. A própria Hypermarcas confirmou que tinha direito aos créditos nas entradas de produtos porque respaldada no art. 24 da Lei nº 11.727 de 2008, pois era fabricante dos referidos. Destarte, não poderia se passar oportunamente por atacadista e revender esses produtos com alíquota zero, ou seja com isenção tributária. Com essa conduta “híbrida”,

se apropriou indevidamente dos valores devidos a título de PIS e Cofins na revenda desses produtos, subsidiando suas revendas e quebrando a cadeia de tributação concentrada como demonstrado na Figura 3.

...

37. Aliás, a exegese normativa do art. 2 da Lei 10.147 de 2000 é cristalina quando afirma que faz jus à alíquota zero somente aqueles contribuintes não enquadrados na condição de industrial ou de importador. Nesse sentido carece de total fundamento a justificativa apresentada pela Hypermarcas para revender à alíquota zero, ou seja, com isenção de PIS e COFINS não-cumulativos, de bens submetidos a tributação monofásica que deveriam ter sido oferecidos à tributação à luz do ordenamento jurídico vigente. Nesse aspecto é importante observar que segundo assevera o art. 111, II da Lei 5.172 de 1966, o Código Tributário Nacional, deve-se interpretar literalmente qualquer norma que importe na outorga de isenção tributária tal como pretendido pela fiscalizada.

Transcreve entendimento doutrinário.

No tópico “B” analisa os créditos (itens 39 a 45), abordando individualmente as linhas do DACON, como segue:

B-I - LINHA 01 – DACON – NACIONAIS (itens 46 a 54), em que não detecta incorreções, mas faz observação acerca de créditos extemporâneos, 46. Nesta linha do DACON estão compreendidos os créditos oriundos da aquisição de bens para revenda.

...

...

54. Após a análise dos dados apurou-se que os créditos oriundos da aquisição de bens para revenda pleiteados pela Hypermarcas estão corretos.

Não obstante este fato, conforme consta no tópico sobre Créditos Extemporâneos, parte do crédito pleiteado na linha 16 para a rubrica “Créditos calculados a alíquotas diferenciadas” será glosado em razão de ter sido apresentado extemporaneamente sem a respectiva retificação de DCTF.

B-II - LINHA 02 – DACON – NACIONAIS (itens 55 a 59), em que esclarece que nesta linha do DACON estão compreendidos os créditos oriundos da aquisição de bens utilizados como insumos; expõe os procedimentos de análise e consigna, no item 60, para fins de apuração dos créditos será discutida individualmente os valores que foram apropriados pela fiscalizada com base nesta rubrica.

Conclui estarem corretos os créditos apropriados em relação a Compra para Industrialização (item 60), Compra de Combustíveis ou Lubrificantes por Consumidor ou usuário Final (item 61) e despesas relativas a industrialização por encomenda (item 62). Em relação a brindes ao consumidor final (item 63 e 64) expõe que não houve de fato creditamento pela fiscalizada dos valores lançados na citada conta, pelo que não houve glosa de tais créditos.

Aborda, então, Materiais Promocionais (Valor Total Igual a R\$ 4.026.438,05), acerca dos quais discorre nos itens 65 a 74), concluindo que: tais despesas com materiais promocionais, mediante análise dos descritivos dos lançamentos na conta contábil nº 6121507 - Materiais Promocionais e das informações prestadas pela fiscalizada, são utilizadas como estratégia de marketing na divulgação dos produtos produzidos/revendidos pela Hypermarcas. Ou seja, não são utilizadas como insumos na produção ou fabricação dos produtos destinadas à venda, razão pela qual serão glosadas.

No item B-III, reporta-se a LINHA 03 – DACON – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO (itens 75 a 103) apresentando conclusões em quadro explicativo como segue:

103. Tendo sido feitas as considerações necessárias acerca da interpretação e do alcance dos dispositivos legais aplicáveis ao regime não-cumulativo, segue quadro explicativo com análise da pertinência e subsunção legal da dedução da base de cálculo para os respectivos créditos contidos na rubrica “Aquisição de serviços utilizados como insumo” relativa à linha 3 do DACON e, para cada conta contábil, fazendo nesse caso

referência direta de uma análise interpretativa do normativo aplicável ao caso, acompanhado da fundamentação legal que justifica o crédito ou a glosa do custo/despesa na base de cálculo de créditos do PIS e da COFINS, para cada natureza das despesas apropriadas.

(Tabela 16)

Número das Contas	Nome das Contas	Observações	Fundamentação Legal
6121501;6121504; 6121506;6121518; 6121525;6121527; 6121560; 6128967	Criação e Veiculação de Publicidade, Promoções de Vendas; Promoções e eventos de marketing; Patrocínio de Eventos, Outros gastos com propaganda	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.</i>	Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Solução da Consulta COS n.º 05/07
4478919;4478964; 4478965;6128967; 4478907;4478997;	Serviços de Suporte e Consultoria em Informática	<i>Não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas</i>	Art. 8, § 4º, alínea "b" da Instrução

6128907;6128919; 6128965;6118907; 6118919;6118965; 6128964;6118964	Informática	<i>jurídicas, se destinem a atividades meio da PJ contratante.</i>	Normativa SRF 404 de 2004
4478916 e 6128916	Serviços de Assessoria e Consultoria	<i>Não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades meio da PJ contratante.</i>	Art. 8, § 4º, alínea "b" Instrução Normativa SRF 404 de 2004
6128966	Serviços de assessoria e consultoria de marketing e Sampling	<i>Não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades meio da PJ contratante.</i>	Art. 8, § 4º, alínea "b" Instrução Normativa SRF 404 de 2004
6121508	Pesquisa de Mercado Consumidor	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.</i>	Art. 3, II da Lei 10.637 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003
4478918 e 6128918	Despesas com serviços de reparação máquinas/instalações	<i>Não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades meio da PJ contratante.</i>	Art. 8, § 4º, alínea "b" Instrução Normativa SRF 404 de 2004
6121516 e 6121509	Feiras, Convenções e eventos de vendas no cliente	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.</i>	Art. 3, II da Lei 10.637 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Solução Consulta COF n.º 05/07.
6121143;	Serviços de armazenagem produtos acab./mercadorias	<i>Não será possível o crédito quando os serviços contratados junto a terceiros, ainda que pessoas jurídicas, se destinem a atividades meio da PJ contratante.</i>	Art. 8, § 4º, alínea "b" Instrução Normativa SRF 404 de 2004

4478917, 6118917 e 6128917	Serviços de análise laboratorial	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado</i>	Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 SOLUÇÃO DISIT N° 174 de 22 de Maio de 2009
4420351 e 6110351	Mao de Obra Temporária Indust/Log.	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado</i>	Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 SOLUÇÃO DISIT N° 174 de 22 de Maio de 2009
6121507	Materiais promocionais	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado</i>	Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003
6121121	Comissões de vendas	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado</i>	Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003
6121109	Serviços de paletização/ pacagem/encadernamento	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não</i>	Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003 Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003

	<i>reacondicionamento</i> <i>Produto</i>	<i>pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado</i>	<i>10.833 de 2003</i>
<i>6121133</i>	<i>Serviços de carga/descarga produtos acab./mercadorias</i>	<i>É admissível a apuração de créditos em relação aos custos e despesas incorridos com serviços de armazenagem de mercadoria quando o ônus for suportado pelo vendedor.</i>	<i>Art. 3, IX da Lei nº Lei 10.833 de 2003</i>
<i>6121143</i>	<i>Serviços de armazenagem produtos acab./mercadorias</i>	<i>É admissível a apuração de créditos em relação aos custos e despesas incorridos com serviços de armazenagem de mercadoria quando o ônus for suportado pelo vendedor.</i>	<i>Art. 3, IX da Lei nº Lei 10.833 de 2003</i>
<i>6128963</i>	<i>Serviços de comunicação</i>	<i>Admite-se o crédito sobre gastos com comunicações telefônicas, para fins de desconto dos valores devidos da não cumulatividade, quando forem aplicados diretamente na prestação de serviços, sendo o ônus da pessoa jurídica interessada comprovar o correto rateio dos serviços adquiridos, de forma a assegurar que o crédito se dê apenas sobre os serviços telefônicos diretamente aplicados na sua própria prestação de serviços</i>	<i>Art. 3, II da Lei 10.637 de 2002</i> <i>Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003</i> <i>Solução Consulta nº 76/8a SRRF</i>
<i>6128997, 6128999, 4478997, 4478999, 6110389</i>	<i>Serviços diversos prestados, Outros gastos gerais, Outros gastos c/ pessoal administrativo, Outros gastos comerciais</i>	<i>Não é admissível o crédito. Para efeito do inciso II do Art. 3 da Lei 10.833 de 2003 o termo insumo não pode ser interpretado com qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado</i>	<i>Art. 3, II da Lei 10.637 de 2002</i> <i>Art. 3, II da Lei 10.833 de 2003</i>

Tabela 16 – Fundamentação legal para glosa/admissão de créditos do regime não-cumulativo (Serviços utilizados como insumos)

Na sequência a Fiscalização aborda Créditos Extemporâneos (Referente ao Item 1 do Termo de Intimação nº 01 – Valor total do Crédito igual a R\$19.570.620,86) expondo que:

104. A Hypermarcas, em resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal, datada de 02/05/2016, informou que no período fiscalizado houve aproveitamento extemporâneo de créditos de Pis e Cofins no período de Abril de 2012, nos valores de e R\$

3.484.240,66 e R\$ 16.086.380,20, respectivamente, oriundos das empresas que foram adquiridas e incorporadas no período.

105. Foi demandada, pelo Termo de Intimação Fiscal nº 01, a apresentar demonstrativo de base de cálculo que contivesse as informações necessárias à análise do crédito, quais sejam: Valor; Descrição da Mercadoria/Despesa; Data de Emissão; Número da(s) Nota(s) Fiscal(is); Nome e CNPJ dos Fornecedores; Código NCM, Código CFOP.

106. Nesse sentido, informou in verbis, por meio da resposta datada de 31/05/2016:

“Acerca dos créditos extemporâneos apropriados no período fiscalizado, a Contribuinte salienta que como estratégia de crescimento optou pela aquisição e incorporação de empresas que atuavam em segmentos nos quais a fiscalizada possuía interesse, dentre os quais destacamos:

Mantecorp Logística, Distribuição e Comércio S.A;

Mantecorp Indústria Química e Farmacêutica S.A;

DPH Distribuidora de Produtos de Higiene Ltda;

Mabesa do Brasil S.A.;

Facilit Odontologia e Perfumaria Ltda.;

York SA Indústria e Comércio;

Sapeka Indústria e Comércio de Fraldas Desc. S.A.

Após a aquisição, a fiscalizada procedeu a revisão dos procedimentos adotados pelas incorporadas no tocante à apuração do PIS e da COFINS, a fim de alinhar as práticas entre incorporadas e incorporadoras. (...)"

107. A fiscalização verificou que não houve retificação da DCTF/DACON pela fiscalizada para declarar, nos termos no normativo vigente, a apropriação de tais créditos extemporâneos de empresas incorporadas. Dessa forma, os créditos extemporâneos, apropriados sem a retificação dos demonstrativos (DACON e DIPJ) e declarações (DCTF) administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) não podem ser admitidos.

108. Tal premissa decorre do fato de que o demonstrativo adequado para apresentar os valores apurados de PIS/PASEP e COFINS é o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON. Com efeito, por meio do artigo 16, da Lei nº 9.779/99, o legislador concedeu à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB a prerrogativa de dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos tributos e contribuições por ela administrados, a saber:

....

109. Nesse contexto, a RFB instituiu diversos atos legais decorrentes, que tratam da forma de apresentação e demais condições relativas ao DACON. Em relação ao período fiscalizado, o ato legal que disciplinou as obrigações e condições pertinentes foi a Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010, revogada somente em 2014.

110. Não há como acolher a pretensão de utilizar eventuais créditos apurados extemporaneamente sem retificar os DACON e DCTF correspondentes, ou seja, retificar as declarações do mesmo período dos créditos, em face do disposto no art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010: DA RETIFICAÇÃO DO DACON “Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.”

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados. (GRIFOS NOSSOS)

111. Consequentemente, há expressa e inequívoca previsão legal para que os créditos apropriados extemporaneamente pela fiscalizada sejam formalizados por intermédio de DACON RETIFICADORES. Sobre essa questão trata ainda o art. 170 da Lei nº 5.172 de 1966 – o Código Tributário Nacional, acerca da necessidade de serem líquidos e certos tais créditos, havendo várias decisões em processos administrativos orientadas segundo assevera a Solução de Consulta DISIT nº 73, de 20 de abril de 2012, dentre outras, a saber:

...

112. Logo, não se justifica a pretensão de apropriar créditos extemporâneos sem a respectiva retificação dos DACON e DCTF de períodos pretéritos (cujos créditos foram originados).

113. Cumpre registrar que além de a Hypermarcas não ter retificado os DACON e as DCTF, também não apresentou nenhum demonstrativo de controle dos créditos passíveis de resarcimento e/ou compensação, considerando o rateio dos créditos comuns entre a receita bruta de exportação e a receita do mercado interno auferida em cada período a que se referem os créditos de PIS e COFINS registrados extemporaneamente.

114. Portanto, não se pode admitir os créditos extemporâneos apropriados pela fiscalizada SEM a retificação dos DACON, pois não é possível avaliar e dimensionar o montante de créditos resarcíveis nos períodos pretéritos. Ademais, quando um crédito relativo à contribuição PIS/COFINS é apropriado, o valor correspondente ao crédito deve ser excluído do custo e, consequentemente, do Lucro Líquido e da BC da CSLL, aumentando a CSLL e o IRPJ devido. Portanto, é imprescindível a retificação não só do DACON, mas também da DCTF e DIPJ dos mesmos períodos.

115. Destarte, os créditos de PIS e COFINS apropriados no período de Abril de 2012, nos valores de R\$ 3.484.240,66 e R\$ 16.086.380,20, respectivamente, oriundos das empresas que foram adquiridas e incorporadas no período, serão glosados em razão de serem extemporâneos e apropriados sem a retificação dos demonstrativos DACON, DIPJ e DCTF, e, sobretudo, pelo fato de sua maioria, mediante análise detalhada dos demonstrativos encaminhados a fls. 72, contar com despesas que não são aplicados na fabricação ou produção dos bens destinados à venda (não são insumos), tais como material promocional, desenv. de embalagens, publicidade, amostras grátis, marketing, etc.

116. A mencionada glosa dos créditos extemporâneos será capitulada na infração INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO, tanto para o PIS quanto para a COFINS.

Nos itens 117 a 125 de seu Termo de Verificação, analisa a Fiscalização a linha 07 do DACON – Fretes, esclarecendo que nesta linha do DACON estão compreendidos os créditos oriundos das despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda (base de cálculo igual a R\$ 155.796.615,08). Descreve as intimações formalizadas, as solicitações de prazo requeridas e concedidas, as inconsistências detectadas, a reintimação a qual ensejou:

121. ... resposta à intimação datada de 25/11/2016 (fls. 456 a 460) em que apresentou os demonstrativos de despesas com fretes, segregando os fretes relativos às operações de venda dos demais fretes (chamados de “Outras Operações”). Declarou na oportunidade que entende que todas as operações de fretes, quer sejam de venda quer sejam de outras operações, são consideradas essenciais à sua atividade. Exemplificou as demais operações que não configuraram venda tais como, bonificações para clientes, transferências de produtos e insumos entre estabelecimentos próprios e remessa de amostra grátis para divulgação de produtos, dentre outros.

E expõe que: Ou seja, os fretes cujos créditos foram apropriados sob a rubrica “Outras Operações” referem-se, na sua totalidade, a fretes não aplicados nas operações de vendas, motivo pelo qual serão glosados. Expõe posicionamento nesse sentido da jurisprudência administrativa (item 122) e do STJ (item 123), para concluir:

124. Logo, tendo por regra que somente os fretes relativos às operações de vendas geram direito ao crédito referente às contribuições PIS/COFINS não cumulativas, foram segregados da base de cálculo informada pelo sujeito passivo na resposta datada de 25/11/2016 os fretes nas operações de venda dos demais fretes e elaborado o demonstrativo para glosa dos créditos de fretes referentes à “Outras Operações”, conforme Tabela 18 abaixo.:

MÊS	Base de Cálculo dos Fretes na Operações [R\$]		
	Outras Operações	Vendas	Total
jan/12	1.645.387,65	11.222.361,18	12.867.748,83
fev/12	2.213.423,76	6.556.134,91	8.769.558,67
dez/12	2.386.597,40	10.289.438,75	12.676.036,15
Total	28.481.484,12	96.388.582,34	124.870.066,46

Tabela 18 – Base de cálculo Despesas de Fretes na Operação de Vendas/Outras Operações

125. Portanto, serão glosados os créditos entre estabelecimentos e demais constantes em “Outras Operações” – base de cálculo do crédito igual a R\$ 28.481.484,12.

No tópico “C” de seu Termo de Verificação, sob o título Das irregularidades Fiscais e da Constituição do Crédito Tributário, descreve a Fiscalização:

126. Verificou-se no curso da ação fiscal que o sujeito passivo incluiu, na apuração da base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS, contas de custos e de despesas sem amparo na legislação do regime não-cumulativo da PIS e da COFINS aplicável ao caso, mormente a Lei nº 10.637 de 2002, Lei nº 10.833 de 2003 e a Instrução Normativa SRF nº 404 de 2004, dentre outras.

127. Adicionalmente, foi constatado que a Hypermarcas, na qualidade de fabricante e/ou importadora, não ofereceu à tributação as saídas de diversos produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, que segundo o art. 1, I, alíneas a e b, da Lei 10.147 de 2000 com alterações posteriores, deveriam ter sido tributados na saída a alíquotas diferenciadas.

128. Dessa forma, procedeu-se à consolidação dos valores mensais de cada uma das contas objeto de análise e o respectivo total anual declarado pelo contribuinte com base nos diversos demonstrativos enviados, no SPED EFD –Contribuições e no SPED ECD – Escrituração Contábil Digital, para fins de determinação da Base de Cálculo do Pis e da Cofins sobre o Faturamento, para o sujeito passivo no ano-calendário de 2012. (Vide Anexos 1 e 2)

129. Para os créditos, foram utilizados os valores mensais com o respectivo valor a glosar, segundo o normativo aplicável a cada conta individualmente, para cada período (mensal) do fato gerador do PIS e da COFINS, apurados segundo a sistemática não-cumulativa, consoante a fundamentação legal constante da Tabela 16, tais dados compõem o Anexo 1 – BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS A GLOSAR, parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal.

130. Para os débitos, relativos às contribuições PIS/COFINS não cumulativos, a base de cálculo foi apurada com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de saídas, emitidas pela fiscalizada, onde constam os produtos classificados nas NCM como sujeitos a alíquotas diferenciadas, excluídas as saídas isentas ou não tributadas em virtude de regimes especiais, tais como aquelas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) e exceções expressamente elencadas em norma.

131. Nesse sentido, foram consolidados na Tabela 3 do Item A-I do presente Termo e transpostos para o Anexo 2 os valores relativos aos débitos apurados de PIS/COFINS referentes às vendas de produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, que segundo o art. 1, I, alíneas a e b, da Lei 10.147 de 2000, com alterações posteriores, estão sujeitos à tributação monofásica, com alíquotas diferenciadas do PIS/COFINS, que não foram oferecidos à tributação pela Hypermarcas.

132. Ato contínuo, foram consolidados na Tabela 4 do Item A-I do presente Termo e transpostos para o Anexo 2 os demais valores relativos aos débitos apurados de PIS/COFINS referentes às vendas de produtos sujeitos à tributação pelo regime não-cumulativo, mas com alíquotas normais do PIS/COFINS, que não foram oferecidos à tributação pela Hypermarcas.

133. As planilhas completas, com os valores relativos aos débitos apurados de PIS/COFINS supra consolidados, foram colacionadas no Processo Administrativo às seguintes folhas:

Descrição da Receita	Período	Demonstrativo	Folhas
Produtos Monofásicos Farmacêuticos, Perfumaria e Outros	1º Trim./12	Hypermarcas - NFE Apuração das Contribuições PIS e COFINS NFE - 1 trim 2012.xlsx	Fls. 549
Produtos Monofásicos Farmacêuticos, Perfumaria e Outros	2º Trim./12	Hypermarcas - NFE Apuração das Contribuições PIS e COFINS NFE - 2 trim 2012.xlsx	Fls. 550
Produtos Monofásicos Farmacêuticos, Perfumaria e Outros	3º Trim./12	Hypermarcas - NFE Apuração das Contribuições PIS e COFINS NFE - 3 trim 2012.xlsx	Fls. 551
Produtos Monofásicos Farmacêuticos, Perfumaria e Outros	4º Trim./12	Hypermarcas - NFE Apuração das Contribuições PIS e COFINS NFE - 4 trim 2012.xlsx	Fls. 552
Tributação Normal	00/2012	Hypermarcas - NFE Apuração PIS e COFINS Alíquota Normal.xlsx	Fls. 553

Tabela 19 – Demonstrativos de Saídas – Hypermarcas (2012)

134. Finalmente, para demonstrar a glosa, elaborou-se a planilha intitulada Anexo 2 – DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE PIS/COFINS A TRIBUTAR, em que se destacam os seguintes dados (ver na Planilha a coluna indicada pela letra):

- . A base de cálculo dos créditos glosada pela Autoridade Fiscal, qual seja aquela composta pelos saldos das contas não admitidas como integrantes da base de cálculo do crédito do PIS/COFINS, na sistemática não-cumulativa (A) (Valores transportados do Anexo 1);
- . Ato contínuo, a diferença relativa à insuficiência no recolhimento do PIS/COFINS quanto aos créditos, sujeita ao lançamento de ofício (C), foi obtida por meio da aplicação da alíquota correspondente a cada contribuição (B) à base de cálculo do crédito efetivamente apurada pela Autoridade Fiscal (A).
- . Os valores relativos à insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS, nas saídas (débitos) não oferecidas à tributação, efetivamente apurada pela Autoridade Fiscal, consoante o disposto na legislação aplicável ao caso para a sistemática não-cumulativa, foram inseridos nas colunas (D) para produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas e (E) para produtos sujeitos a alíquotas normais.
- . Os créditos extemporâneos não admitidos pela fiscalização, conforme detalhado no tópico específico do TVF, foram relacionados na coluna (F).
- . Por fim, a diferença total a tributar, relativa à insuficiência no recolhimento do PIS e da COFINS, sujeita ao lançamento de ofício (G), foi obtida por meio da soma algébrica das colunas relacionadas anteriormente, conforme detalhado no Anexo 2.

Esclarece, ainda, que:

135. Concluído o levantamento fiscal, a glosa dos créditos indevidamente aproveitados na apuração do PIS/PASEP e da COFINS e as saídas não oferecidas à tributação, relativamente ao ano-calendário de 2012, foram capituladas nas infrações 3880.0009 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, e 6121.0006 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS, conforme detalhadamente descrito no Auto de Infração lavrado em face do sujeito passivo, incluído no processo fiscal em comento, do qual este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante.

136. No que tange à análise de direito creditório, conforme previsto pelo Art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/2003 e no §2º do Art. 15 da Lei nº 10.865/2004, verificou-se que o sujeito passivo já se utilizou dos créditos disponíveis relativos ao período de fiscalização e posteriores, não cabendo nesse sentido compensação de ofício, Relatório Fiscal – Saldo de Ofício PIS/COFINS (conforme doc. de fls. 554).

...

De fls. 618/621 constam: Anexo 1 - Base de Cálculo - Creditos a Glosar.xls (demonstrativo mensal de créditos a glosar) e Anexo 2 - Demonstrativo Pis Cofins a Tributar.xls (demonstrativo de apuração de PIS/Cofins a tributar [Valores em R\$])

Cientificada em 13/12/2016 conforme fls. 640, a contribuinte solicitou em 11/01/2017, conforme fl. 644, a juntada de impugnação de fls. 645/798, acompanhada de documentos 799/927 (documentos de identificação, procuração, Atas de Assembleia, Autos de Infração e Termo de Verificação), com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Ao expor os fatos assevera que a Fiscalização entendeu ter a contribuinte apurado incorretamente débitos e créditos de PIS e Cofins. Em suas palavras:

No que tange aos débitos (Item “A-I) Da Verificação dos Débitos (PIS/COFINS Não Cumulativos”), entendeu o Sr. Agente Fiscal que, em razão da condição de fabricante da Impugnante, há a incidência do PIS e da COFINS com alíquotas diferenciadas na revenda dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal sobre os quais a Impugnante não realizou qualquer operação de industrialização de que trata o artigo 4º do Regulamento do IPI, afastando-se, portanto, a aplicação da alíquota zero adotada pela Impugnante nas operações desta natureza.

...

No que se refere aos créditos (item “B. Análise dos Créditos”), consignou o Sr. Agente Fiscal que parte deles é indevida em razão da falta de fundamentação na legislação vigente.

Em preliminar alega ser inadmissível a Mudança de Critério Jurídico da Fiscalização, com afronta ao art. 146, do CTN, reportando-se aos autos do processo administrativo nº 16004.720544/2013-14, decorrente de lançamentos de PIS e COFINS relativos aos períodos de 2009 e 1º e 2º Trimestres de 2010, e expondo que:

- para uma mesma realidade fática (aquisição de produtos, pela Impugnante, sujeitos à tributação monofásica para mera revenda no mercado interno), foram aplicados diferentes critérios jurídicos para fundamentar a lavratura dos autos de infração: (i) na primeira autuação (objeto do processo administrativo nº 16004.720544/2013-142), houve a glosa de créditos sem questionamento da aplicação da alíquota zero; enquanto (ii) no lançamento em apreço, a Autoridade Fiscal acolheu expressamente o aproveitamento de créditos e tributou a revenda com a aplicação das alíquotas diferenciadas.

Invoca o art. 146 do CTN, cita entendimentos doutrinários e posicionamentos do CARF, alega que o reconhecimento da aplicação da alíquota zero às revendas é consistente com diversas Soluções de Consultas e expõe que:

- nem se alegue que se trataria de um erro de fato, e não de uma mudança de critério jurídico, tendo em vista que (i) a posição adotada, quanto à alíquota zero, no primeiro auto de infração (processo n.º 16004.720544/2013-14) é consistente com o entendimento exarado em diversas Soluções de Consulta da Receita Federal; e (ii) tal entendimento já foi convalidado de maneira unânime pela DRJ naqueles autos. Ademais, a eventual configuração de erro de fato acarretaria, necessariamente, a caracterização de excesso de exação tanto por parte do agente lançador, quanto pela DRJ, o que não pode ser admitido.

Argui, então, a nulidade da autuação, nos seguintes termos:

- Com base na legislação, nas doutrinas e na jurisprudência do E. CARF acima colacionadas, é patente que a Autoridade Fiscal não poderia ter alterado o critério jurídico adotado na autuação lavrada em 2013 (objeto do processo administrativo n.º 16004.720544/2013-14), cujo o lançamento foi mantido pela DRJ, quando da fundamentação do presente lançamento, em razão das claras disposições do artigo 146, do CTN, motivo pelo qual deve esta E. Turma Julgadora decretar a nulidade dos autos de infração ora combatidos.

No tocante ao mérito, inicia abordando a autuação quanto aos débitos das contribuições e defendendo, no tópico III.1.1, a Correta Aplicação da Alíquota Zero do PIS e da COFINS na Revenda de Produtos Sujeitos ao Regime Monofásico – Lei n.º 10.147/2000.

Para tanto apresenta histórico de alterações da legislação sobre a tributação de produtos do regime monofásico - Produtos Farmacêuticos, de Perfumaria, de Higiene Pessoal e de Toucador – Lei n.º 10.147/2000, como segue:

- Em 21/12/2000, por meio da Lei n.º 10.147, foi instituído o denominado “regime monofásico” do PIS e da COFINS para os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador nela listados, concentrando a apuração e o recolhimento das contribuições nas “pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos”, ficando os demais contribuintes desonerados, em razão da aplicação da alíquota de zero.

Destaca alterações ao longo do tempo da Lei n.º 10.147/2000 pela Medida Provisória n.º 2.158-35 e pelas Leis n.º 10.548/2002, 10.865/2004 e 12.839/2013 (esta última não estava vigente para os fatos geradores da presente autuação), apenas para inclusão ou exclusão de diferentes produtos no regime monofásico, como, por exemplo, os produtos de perfumaria, trazidos pela Lei n.º 10.865/2004, sem alterações substanciais com relação à hipótese de incidência trazida em seu texto original. Já o parágrafo 1º, do artigo 1º, e o artigo 2º da Lei n.º 10.147/2000, permanecem até hoje com a sua redação original (supracitada), ...

Assevera que a Lei n.º 10.147/2000 aplica o conceito de industrialização estabelecido na legislação do IPI.

Reporta-se ao Parecer Normativo Cosit n.º 24 /2013 sobre a não incidência de IPI na revenda. Cita a SC 12/2003 no mesmo sentido e também doutrinas sobre o IPI.

Menciona normas de vigilância sanitária, como a Lei n.º 5.991, de 17 de dezembro de 1973, objetivando evidenciar a característica comercial do distribuidor de medicamentos e insumos farmacêuticos.

Cita Solução de Consulta n.º 88/2010 da DISIT 7^a RF, Solução de Consulta n.º 15/2009 da DISIT 8^a RF e Solução de Divergência n.º 41/2008.

Cita também a Solução de Consulta 24/2002 da Cosit, da qual destaca:

“a pessoa jurídica que, independentemente de ter a industrialização como atividade, adquirir, no mercado nacional, produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º da Lei n.º 10.147, de 2000, e os revender sem realizar sobre eles nenhuma das operações de que trata o art. 4º do Ripi, não pratica atividade de industrialização, podendo beneficiar-se da alíquota zero prevista no art. 2º da citada lei”.

Observa que o artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, o qual transcreve, é taxativo ao afirmar que as Soluções de Consulta COSIT e de Divergência possuem efeitos vinculantes no âmbito da RFB, fato não observado pelo Sr. Agente Fiscal.

Menciona novamente o art. 146 do CTN.

Alega ainda que desenhos utilizados pela Fiscalização em seu Termo de Verificação muito se assemelham àqueles contidos no “Manual do PIS e da COFINS”, publicado pela Editora Fiscosoft, sem, contudo, citar nota explicativa do livro que informa que os fabricantes de autopeças devem aplicar alíquota zero.

Ainda contrapondo-se ao tema, faz a interessada uma analogia com a tributação das bebidas frias, asseverando que:

“ em especial atenção aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, não poderia o Sr. Agente Fiscal alargar, sem embasamento legal claro e expresso, e ferindo também os conceitos determinados pela já citada legislação regulatória, a incidência das alíquotas diferenciadas às operações de revenda praticadas pela Impugnante.”

E completa:

“Nesse sentido, evidente que apenas por intermédio de alterações na legislação ordinária do PIS e da COFINS seria possível estender a aplicação das alíquotas majoradas destas contribuições aos produtos sujeito ao regime monofásico para o fim de atingir as receitas de mera revenda.”

Também busca fazer analogia com a Operação de Industrialização por Encomenda, invocando novamente a Solução de Divergência COSIT nº 42, de 03 de novembro de 2008, concluindo da seguinte forma:

“...a despeito de ter natureza híbrida (que é irrelevante para a análise das normas em questão - artigos 1º e 2º da Lei nº 10.147/00), efetuou a mera revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica do PIS e da COFINS, sem praticar qualquer operação de industrialização preconizada no artigo 4º, do RIPI, de modo que faz jus à aplicação da alíquota zero, nos exatos termos do quanto asseverado na Solução de Consulta nº 42/08.”

Sob o título Da Aplicabilidade da Alíquota Zero Independentemente do Aproveitamento de Créditos, acrescenta que:

“... a Lei nº 11.727/2008 não introduziu qualquer modificação na determinação de alíquotas das contribuições para as pessoas jurídicas incluídas no regime monofásico de tributação do PIS e da COFINS. Ou seja, as regras nela veiculadas tratam somente do reconhecimento de créditos, sem, no entanto, criar ou alterar a regra matriz de incidência sobre as receitas auferidas pelos fabricantes na hipótese de revenda dos produtos em questão, que se encontra, desde 2000, prevista na Lei nº 10.147/2000 de maneira inalterada.

Esclarece que:

Portanto, ainda que de acordo com o artigo 24, da Lei nº 11.727/2008, reproduzido anteriormente, a pessoa jurídica produtora / fabricante dos produtos sujeitos à sistemática de tributação concentrada possa reconhecer créditos de PIS e COFINS sobre esses produtos adquiridos de importadores, produtores ou fabricantes, quando destinados à revenda, seria necessário o afastamento da alíquota zero para a hipótese de revenda de maneira expressa por lei, como ocorreu para o setor de bebidas frias.

Sustentando que o Agente Fiscal deixou de analisar qual deveria ser a tributação nas hipóteses em que a Impugnante praticou a revenda de mercadorias adquiridas de outros revendedores, e não outros industriais, nas quais não se apropriou de créditos, defende ter havido Falta de Motivação dos Lançamentos e Iliquidez das Autuações, alegando hipóteses em que a Fiscalização levou em consideração, de forma desmotivada, as receitas oriundas das revendas (i) tanto dos produtos comprados de revendedores, (ii) quanto os produtos sujeitos à desoneração das contribuições mediante a metodologia de

crédito presumido, sendo que em ambos os casos, a Impugnante não se apropriou de qualquer crédito na aquisição dos produtos destinados à revenda.

Classifica de Equivocadas as Premissas Adotadas pela Fiscalização, apontando ser Inadmissível Utilização de Considerações Econômicas para Fins de Constituição do Crédito Tributário, expondo que: A autuação não tem motivação legal e um lançamento não pode ser efetuado com base em critérios subjetivos, baseados em princípios e noções distorcidas da própria legislação vigente, como ocorreu no presente caso.

Acrescenta que:

- a Solução de Consulta nº 269, de autoria da DISIT e não da COSIT, como indevidamente argumentado pelo Sr. Agente Fiscal, utilizada como base de argumentação pela Fiscalização, expressa um entendimento totalmente isolado da Receita Federal e, ainda, discrepante das (i) Solução de Divergência nº 41/08, e (ii) Solução de Consulta nº 24/02, pronunciada pela COSIT (reproduzidas e abordadas no tópico anterior em sentido favorável à tese defendida pela Impugnante), as quais, incontestavelmente, devem prevalecer sobre a Solução da DISIT reportada do TVF.

- é interessante notar que a Solução de Consulta DISIT nº 269/11, aventada pela Fiscalização, não adentrou à análise do § 1º, do artigo 1º, da Lei nº 10.147/00, segundo o qual “para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.”.

Discorre acerca de interpretação finalística, reportando-se a métodos hermenêuticos para expor que:

- o raciocínio trazido pela Fiscalização representa, na realidade, um inconformismo com a norma, na medida em que a suposta finalidade legislativa apontada pela Fiscalização (i) carece de amparo em atos normativos, (ii) ignora o grande lapso temporal existente entre as duas normas e (iii) foge à interpretação literal da norma, o que é descabido como será demonstrado a seguir, devendo esta DRJ determinar o cancelamento integral das autuações.

- Se de um lado, a Fiscalização se desvencilha por completo da interpretação literal para aplicar a legislação em consonância com uma suposta e presumida finalidade arrecadatória; a Impugnante, por outro lado, aplica as leis com base em uma interpretação literal (que é a mais adequada e apropriada quando se trata de aspectos essenciais do fato gerador, conforme já exposto) e que se coaduna com a teoria finalística (intento da legislação pela instituição de uma norma indutora para desoneração da cadeia produtiva), observando inclusive as orientações emitidas formalmente pela própria Receita Federal por meio da Resposta à Consulta COSIT nº 24/02, que continua válida, e pela Solução de Divergência nº 41/08, que também não foi revogada.

Aponta, também, que, em caso de prevalecer a autuação, deve ser apurado crédito presumido:

- Embora a Fiscalização tenha lavrado as autuações sob a alegação de que a Impugnante procede à industrialização dos produtos sujeitos à tributação monofásica e, portanto, deve recolher as contribuições com base nas alíquotas diferenciadas, deixou de apurar o montante de crédito presumido a ser abatido do cálculo das contribuições ora exigidas.

Também questiona lançamento de crédito tributário no valor de R\$ 693.883,70, descrito no item 31 do Termo de Verificação, alegando falta de esclarecimento na autuação e impossibilidade de a Impugnante precisar a razão da cobrança.

Ainda, a título argumentativo, caso se entenda pela manutenção do presente lançamento, invoca disposições do art. 100 e 112 do CTN e requer que ao menos sejam cancelados os valores referentes à multa de ofício e aos juros de mora.

Apresenta suas conclusões acerca dos débitos, como segue:

(i) A Fiscalização não poderia ter alterado o critério jurídico adotado na autuação lavrada em 2013 (objeto do processo administrativo nº 16004.720544/2013-14) quando

da fundamentação do presente lançamento, em razão das claras disposições do artigo 146, do CTN, motivo pelo qual deve esta C. Turma Julgadora decretar a nulidade dos autos de infração ora combatidos.

(ii) O Sr. Agente Fiscal reconheceu que a Impugnante atuou nas operações ora discutidas como mera revendedora dos produtos sujeitos à tributação monofásica, visto que não procedeu a qualquer operação de industrialização com relação a tais produtos (fls. 10 e 11 do TVF);

(iii) Portanto, partindo-se da premissa de que a Impugnante apenas revendeu tais produtos, não há que se cogitar seu enquadramento no artigo 1º, da Lei nº 10.147/2000, que traz como sujeito passivo do fato gerador da obrigação tributária as pessoas jurídicas que “procedam à industrialização”;

(iv) De acordo com a legislação do IPI, o industrial é aquele que promove uma das operações de industrialização, previstas no artigo 4º, do RIPI (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, etc.), o que não ocorre na mera revenda de produtos, motivo pelo qual se afastam as alegações fiscais no sentido de que a Impugnante atua como “industrial” nestas operações;

(v) De acordo com a legislação regulatória, fabricante é aquele que promove as alterações necessárias para a obtenção do produto final, se aproximando, portanto, às diretrizes do IPI;

(vi) De acordo com o permissivo contido no artigo 2º, da Lei nº 10.147/2000, as pessoas jurídicas que somente revenderem os produtos sujeitos à tributação monofásica poderão se valer da alíquota zero nesta operação, como forma de garantir a eficiência e finalidade do regime monofásico;

(vii) O aproveitamento da alíquota zero pela Impugnante encontra respaldo na legislação, na doutrina específica sobre tributação dos produtos sujeitos ao regime monofásico e nas Soluções de Divergência e Consulta COSIT, visto que todas essas fontes esclarecem que as etapas de revenda, independentemente da pessoa jurídica que a promova (industrial ou comercial), devem ser beneficiadas com a alíquota zero;

(viii) Ademais, em obediência ao princípio da segurança jurídica, que deve ser resguardado aos contribuintes, os Auditores Fiscais estão obrigados a observar as Soluções de Consulta proferidas pela COSIT, e as Soluções de Divergência de Consultas, em razão destes atos normativos representarem o entendimento da Receita Federal acerca de determinada norma jurídica;

(ix) Pela análise da legislação aplicável à tributação das bebidas frias, é evidente que quando o legislador ordinário decidiu tributar às alíquotas diferenciadas as revendas de bebidas frias promovidas por fabricantes, o fez expressamente, motivo pelo qual não há como se acatar a interpretação extensiva e distorcida da Fiscalização para tributar as operações no presente caso;

(x) O Sr. Agente Fiscal não poderia ter se aproveitado de considerações econômicas e arrecadatórias, tampouco de uma interpretação distorcida finalística das normas, para imputar à Impugnante as alíquotas diferenciadas sobre a receita oriunda da mera revenda. A Fiscalização deixou de aplicar uma interpretação literal das normas que versam sobre aspectos essenciais do fato gerador (como a alíquota);

(xi) A própria Solução de Divergência nº 42/08 afasta uma interpretação econômica e teleológica para a aplicação dos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.147/00, asseverando a irrelevância da natureza da pessoa jurídica (industrial ou comercial) e a necessidade de observância da operação por ela promovida (industrialização ou comercialização);

(xii) É descabida a interpretação conjunta da Lei nº 10.147/00 e da Lei nº 11.727/08 realizada pela Fiscalização, no sentido de que a apropriação de créditos na aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica, impediria a Impugnante de proceder à revenda à alíquota zero;

(xiii) Não é possível se aplicar qualquer punição ao contribuinte que seguiu orientações emanadas pela própria Receita Federal, como determina o parágrafo único do artigo 100

do CTN; e (xiv) O Sr. Agente Fiscal não teceu qualquer comentário acerca das operações de (i) revenda de produtos adquiridos de revendedores, (ii) revenda de produtos adquiridos de industrial e beneficiados pelo artigo 3º, da Lei nº 10.147/00 (crédito presumido), e (iii) do lançamento no valor de R\$ 693.883,70, evidenciando-se, assim, a falta de motivação e a iliquidez dos autos de infração, o que acarreta na sua nulidade.

Opõe-se também a Impugnante à glosa de créditos (item III.2 da peça de impugnação, fl. 717) alegando que a totalidade dos créditos glosados foram imprescindíveis para a realização da atividade empresarial da impugnante, e assim, enquadram-se perfeitamente no conceito de insumos, para fins de creditamento de PIS e COFINS, restando, portanto, integralmente impugnados.

Defende, no item III.2.1, a Correta Escrituração dos Créditos - Escrituração Fiscal Digital das Contribuições ao PIS e da COFINS (“EFD-Contribuições”), expondo ter reiterado durante todo o curso do procedimento de fiscalização que as informações referentes às contribuições ao PIS e da COFINS encontravam-se devidamente escrituradas na EFD-Contribuições e não nas Dacons transmitidas. fls. 721, mas a Fiscalização, de forma totalmente equivocada e arbitrária, entendeu por ignorar estas informações e proceder à análise dos créditos com base nas linhas da Dacon. Afirma que, em consequência, foram glosados créditos em valores superiores aos apropriados de fato pela Impugnante, maculando-se assim os lançamentos fiscais em sua integralidade.

Questiona o procedimento fiscal, alegando existirem equívocos na autuação (item III.2.2) que ensejariam a nulidade dos lançamentos, como segue:

- ao verificar os créditos apropriados pela Impugnante durante o ano-calendário de 2012, a Fiscalização, valeu-se, de forma totalmente equivocada e indevida, apenas das informações constantes na Dacon e na ECD;
- são inadequados os procedimentos adotados pela Fiscalização, que trata a análise de créditos do PIS e COFINS como “recomposição da base de cálculo” desses tributos, incluindo conceitos próprios do Imposto de Renda como “despesas escrituradas como não dedutíveis”;
- o Sr. Agente Fiscal adotando procedimento para o qual não há suporte algum na legislação fiscal, procedeu, com base exclusivamente em contas contábeis à “recomposição da base de cálculo” dos créditos que, com base nas explicações da Impugnante, entende que a contribuinte deveria ter apropriado, para, na sequência, determinar a tributação total desse valor a título de glosa de crédito.

Aponta, a título de exemplo, “recomposições” feitas pela Fiscalização referentes a despesas com Patrocínio Eventos (fls. 34 e 35 do TVF), Comissão de Vendas (fls. 36 e 37 do TVF), Serviços Diversos Prestados (fls. 37 e 38 do TVF), que teriam ensejado glosa indevida de créditos por ignorar completamente a apuração feita pela Impugnante e demonstrada na EFD-Contribuições, bem como as informações expressamente prestadas ao longo do processo fiscalizatório.

Argumenta, ainda que a Fiscalização:

- ao invés de proceder à glosa dos créditos e, consequente, recomposição do tributo a ser recolhido, “transformou”, de forma automática, os créditos glosados com base em reapurações e independentes do montante apropriado pela Impugnante em falta de recolhimento das contribuições.
- incluiu, ainda, na base de cálculo de créditos glosada valores relativos a serviços que haviam sido considerados pela própria fiscalização como insumos, reportando-se a serviços de comunicação que ora admite a tomada de crédito com relação a comunicações ora nega, sem nenhuma explicação para tanto.

Alega exiguidade do prazo de 30 (trinta) dias concedidos aos contribuintes para preparar a sua defesa pois seria impossível apontar TODOS os erros numéricos e conceituais

cometidos ... principalmente quando o Sr. Agente Fiscal abandona em seus trabalhos a forma do EFD-Contribuições.

Defende a nulidade dos autos de infração pelo não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido.

Cita ementas de Acórdãos do CARF e conclui que, em razão dos equívocos cometidos pelo Sr. Agente Fiscal na apuração da base de cálculo dos autos de infração lavrados, os créditos tributários objeto dos presentes lançamentos fiscais devem ser considerados ilíquidos e incertos, motivo pelo qual a Impugnante aguarda que essa C. Turma Julgadora decrete a nulidade das autuações fiscais ora combatidas.

Acrescenta que, mesmo que pudesse ser superada a nulidade invocada, a glosa dos créditos não prevaleceria na medida em que os bens e serviços geradores dos respectivos créditos enquadram-se no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS. É o que se passa a demonstrar.

A Impugnante tece Considerações Sobre o Regime da Não- Cumulatividade Para o PIS e a COFINS (item III.2.3, fls. 733) em que:

- discorre sobre o conceito de não-cumulatividade, defendendo a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na forma como realizado pela Impugnante, já que as despesas questionadas pela Fiscalização caracterizam-se como essenciais para a realização de sua atividade empresarial, não havendo como desconsiderar os créditos para fins de apuração do PIS e a COFINS, sob pena de tais tributos incidirem sobre base de cálculo superior ao mero valor agregado em etapa posterior.

- alega não se tratar de benefício fiscal, e sim de metodologia pelo qual o tributo deve ser calculado, anulando-se ou não os efeitos das etapas econômicas anteriores, portanto, por se tratar de regime constitucional sua interpretação deve ser necessariamente ampla e irrestrita, afastando-se qualquer tipo de interpretação literal que só seria cabível na hipótese de benefício fiscal, assim definido pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional.

- expõe que, de acordo com o regime da não-cumulatividade, darão direito a crédito de PIS e COFINS as despesas com bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte e na geração de suas receitas, base de cálculo das contribuições em tela.

No item III.2.4 de sua Impugnação (fls. 740), a contribuinte aborda o Conceito de Insumo para fins de Creditamento do PIS e da COFINS.

Reporta-se a Instruções Normativas RFB nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, e alega que o conceito de insumos das Instruções Normativas é mais restrito que o da lei.

Alega contradição da Fiscalização ao exigir tributos da Impugnante por meio de uma interpretação finalística do regime da não cumulatividade, e se valer de um conceito mais restritivo de insumos do que aquele contido nas Leis aplicáveis.

Como o PIS e a COFINS são tributos que incidem sobre a receita, ... a aferição do valor agregado na base tributável nas contribuições (receita) pelo contribuinte restaria prejudicada pela aplicação dos conceitos inerentes e exclusivos à produção e circulação de mercadorias, que não se alinham perfeitamente à base tributável de receita.

Argumenta que a Constituição Federal não facilita à lei restringir parcialmente a não-cumulatividade através da limitação da apropriação dos créditos.

Cita excertos de doutrina e de decisões judiciais e do CARF sobre o conceito de insumos.

Ainda nesse tópico, reportando-se à Tabela 16 – Fundamentação legal para glosa admissão/de créditos do regime não cumulativo”, argumenta que a Fiscalização, em total descumprimento ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário, se valeu de uma análise superficial da atividade empresarial da

Impugnante, alegando, sob fundamentos genéricos, que serviços essenciais ao processo produtivo da companhia não seriam aptos a gerar créditos no âmbito destas contribuições. fls. 753 Destaca, também, acerca dos créditos questionados na autuação, que o procedimento adotado pela Impugnante tem por pressuposto e necessidade observar de forma incondicional as normas regulatórias expedidas pela Anvisa, sem as quais torna-se ilegal o negócio da Impugnante. Exemplifica mencionando a Resolução RDC n.º 39/2013 da Anvisa, a qual estipula a metodologia para a concessão de certificados de boas práticas de fabricação e de certificado de boas práticas de distribuição e armazenamento.

Na sequência aborda os créditos glosados iniciando por Créditos Relativos a Serviços de Análise Laboratorial, Consultoria, Produção e Desenvolvimento de Embalagens, Informática e Comunicação (item III.2.4.1), argumentando que:

- o conceito de insumo adotado restringe indevidamente o princípio constitucional da não-cumulatividade do PIS e da COFINS;
- é indispensável que se interprete o termo “insumos” de forma mais ampla, analisando-se os bens e serviços que participam da produção das receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS, e não apenas o que é diretamente consumido na produção;
- a contratação dos referidos serviços não corresponde à mera liberalidade da Impugnante, mas sim de serviços essenciais e imprescindíveis à manutenção e desenvolvimento de suas fontes de receita;
- o serviço de análise laboratorial é utilizado para atestar a qualidade da indústria, promovendo a elaboração de procedimentos, análise de exigências regulatórias, previstas tanto pela ANVISA quanto pela VISA, e inspeções tanto nos fornecedores como nas fábricas;
- o serviço impõe regras do sistema de Gestão de Qualidade.
- em atenção às normas expedidas pelos agentes reguladores, a Impugnante adquire diversos serviços de instituições especializadas no controle de qualidade de produtos farmacêuticos, como por exemplo, o ICF – Instituto de Ciências Farmacêuticas – laboratório que prestava serviços de pesquisa e desenvolvimento de produtos;
- a Fiscalização glosou créditos decorrentes de despesas com serviços que são, por lei, obrigatórios à atividade exercida pela Impugnante.

Cita ementa de Acórdão da CSRF e Solução de Consulta nº 145, de 2001.

Em relação aos serviços de consultoria, produção e desenvolvimento de embalagens e informática, a Impugnante reporta-se a inúmeras finalidades essenciais ao desenvolvimento de suas atividades, tais como: a) identificação e controle de procedimentos a serem cumpridos por exigências regulatórias, como os avisos que são obrigatórios nas embalagens dos produtos, b) desenvolvimento de novos produtos, c) pesquisas de mercado; d) gerenciamento das informações de laboratório e e) desenvolvimento de programas de elaboração e controle de orçamento das fábricas, cronograma de atividades essenciais, controle de custos e receitas incorridos no período.

Defende que também devem ser consideradas para fins de creditamento as despesas incorridas pela Impugnante com os serviços de comunicação, pois é evidente que os gastos com este tipo de despesa são absolutamente necessários para que os funcionários da companhia possam exercer as suas atividades profissionais, geradoras da receita operacional da Impugnante.

Reitera que o conceito de insumo no contexto de tais contribuições deve ser entendido de forma ampla, de modo a contemplar todos os dispêndios necessários e relacionados à atividade principal da empresa, sendo fonte de geração de sua receita e faturamento. Também reprisa que a glosa de crédito deve se restringir aos créditos apropriados, não podendo em nenhuma hipótese ultrapassá-los.

Acerca de dispêndios com Mão-de-obra temporária, alega, no item III.2.4.2, que os serviços contratados são essenciais para a geração de receitas da impugnante e para a plena consecução de sua atividade, caracterizando-se, assim, como insumos.

Assevera que a maior parte destas despesas está relacionada à contratação temporária de empresa especializada em carregamento e descarregamento de produtos, atividade esta que é essencial à condução dos negócios da Impugnante.

Quanto a serviços de Reparação de Máquinas e Instalações, argumenta, no item III.2.4.3, que:

- os serviços de reparação de máquinas e instalações são essenciais à consecução das atividades operacionais da Impugnante;

- o conceito de “insumo” no âmbito do PIS e da COFINS deve ser entendido de forma ampla, contemplando a totalidade dos dispêndios que são essenciais e inerentes à atividade principal do contribuinte;

- os serviços de reparação máquinas e instalações se enquadram no conceito de insumo, na medida em que a sua subtração obsta totalmente a atividade operacional da Impugnante.

Cita Solução de Consulta nº 36, de 10/01/2011 e ementas de Acórdãos do CARF e da CSRF.

Aborda, no item III.2.4.4, Outros Serviços Essenciais à Atividade da Impugnante, alegando que a Fiscalização:

- glosou créditos decorrentes de serviços gerais prestados, outros gastos gerais, outros gastos com pessoal administrativo e outros gastos comerciais, sem, no entanto, fazer investigação alguma acerca da natureza e essencialidade destas despesas à atividade operacional da Impugnante;

- não explicou os motivos de sua glosa e exemplifica a proibição da apropriação de crédito com base em despesas que não geraram apropriação de crédito, tais como decoração, recargas de extintores, arquivos de documento e marcenaria.

Acrescenta que não há uma análise das despesas que, de fato, geraram apropriação de crédito, pelo que os lançamentos fiscais são nulos por ausência de fundamentação.

Quanto a Créditos Relativos a Fretes e Serviços de Paletização e Reacondicionamento de Produtos, alega, no item III.2.3.5, que:

- foram glosados os créditos sobre despesas com frete, por não se tratarem de frete na operação de venda.

- o frete que gera receitas não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas sim a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda;

- são intrínsecas à geração de receitas da Impugnante as despesas de frete inerente a: (i) transferência de mercadorias ou insumos de uma unidade para outra; (ii) entrega de mercadorias que foram dadas em bonificação aos clientes; e (iii) retirada de mercadorias devolvidas pelos clientes e/ou logística reversa, que são de responsabilidade da Impugnante, entre outras;

- As despesas de frete referentes à transferência de produtos acabados encontram respaldo expresso no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 e artigo 15, II, dessa mesma lei.

- tal qual ocorre com o conceito de insumo, devido às características amplas da base tributável do PIS e da COFINS (receitas), bem como pela falta de limitação constitucional, é necessário se entender de uma maneira ampla o conceito de OPERAÇÃO de venda. A OPERAÇÃO de venda é composta por todas as atividades, anteriores, concomitantes e mesmo posteriores, que suportam a realização de maneira continuada das vendas promovidas pelo contribuinte;

- a correta gestão do estoque, a distribuição deste entre os diversos estabelecimentos dos contribuintes, o transporte de toda a mercadoria remetida ao cliente, e não só a adquirida por ele, compõe em seu conjunto a OPERAÇÃO de venda.

Cita ementa de Acórdão do CARF sobre a possibilidade de apuração de crédito de frete entre estabelecimentos.

Acrescenta que:

- o mesmo pode-se dizer com relação às despesas com frete ligadas às bonificações originadas de vendas. Isso porque, a bonificação não se configura como uma doação da Impugnante, mas sim como extensão da própria venda por ela realizada, razão pela qual a despesa de frete com a bonificação deve ser passível de creditamento pelo PIS e pela COFINS por não se caracterizar como uma mera liberalidade, mas como parte do próprio negócio praticado pela Impugnante para criar um maior vínculo com seus clientes.

- outro não pode ser o raciocínio empregado para os custos dispendidos pela Impugnante com relação aos dispêndios com a paletização e o reacondicionamento dos produtos, sendo que estes serviços também se relacionam ao adequado transporte de mercadorias.

Cita excerto de voto em Acórdão da CSRF mencionando pallets.

Quanto a Créditos Relativos a Comissões Pagas a Pessoas Jurídicas, defende, no item III.2.4.6, que dispêndios com os representantes comerciais são essenciais à atividade da impugnante, já que tais pessoas são incumbidas de aumentar as vendas dos produtos comercializados pela Impugnante.

Acerca de Créditos Relativos aos Serviços de Marketing, Publicidade e Propaganda (item III.2.4.7), argumenta:

- é necessário que a Impugnante, para alavancar a sua atividade empresarial (venda de produtos com as suas marcas), efetue uma gestão agressiva de marketing, além, obviamente, de cuidar de maneira diligente de questão mercadológica de marcas consagradas de bens de consumo presentes no mercado brasileiro;

- boa parte de suas vendas são motivadas pelos investimentos em marketing realizados para divulgar suas marcas, - para classificação como insumo, a despesa deve ser um gasto, ou custo, diretamente relacionado com o cumprimento da atividade fim da empresa; deve agregar algum valor ou qualidade no produto final; e deve ser indispensável na atividade principal da empresa.

- o mercado no qual está inserida a Impugnante adota alto investimento na publicidade dos produtos comercializados.

Transcreve artigo doutrinário que entendeu pela possibilidade de creditamento para PIS/COFINS das despesas de marketing e publicidade.

Acrescenta que:

- a principal atividade da Impugnante consiste no desenvolvimento de marcas e produtos. Deste modo, notório que a Impugnante se dedica arduamente ao desenvolvimento e fortalecimento de suas marcas, de modo a agregar valor aos seus produtos, aumentando a atratividade destes, bem como impulsionando o mercado consumidor a pagar valores superiores pelos produtos oferecidos pela companhia no mercado nacional.

- nem se alegue que o processo de desenvolvimento de marcas não se caracteraria como um processo de produção, para fins de geração de crédito no âmbito destas contribuições. Isto porque, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, o termo “produção”, constante do artigo 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, é amplo e, por isso, não pode ser equiparado ao conceito de “industrialização”.

Cita, também, posicionamento do STJ, alertando que a sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS visam a desoneração do processo produtivo e não apenas da cadeia produtiva.

Conclui que as despesas incorridas com relação a serviços contabilizados nas contas de marketing devem gerar direito a crédito do PIS e da COFINS, porquanto cada uma dessas despesas contribui diretamente para a atividade operacional da Impugnante, consistente no processo de desenvolvimento e divulgação de marcas em diferentes setores do mercado consumidor, de modo a alavancar os seus negócios e, por consequência, as receitas submetidas à tributação pelas referidas contribuições.

Na oposição à glosa de cada tipo de crédito argumenta a Impugnante no sentido de que, caso não seja acatado seu entendimento acerca da admissibilidade do crédito, a glosa deve se restringir aos créditos apropriados, não podendo em nenhuma hipótese ultrapassá-los.

Acerca da Forma de Reconhecimento e Aproveitamento de Créditos Extemporâneos (item III.2.4.8), argumenta que:

- a legislação citada pelo Sr. Agente Fiscal com o fito de justificar a manutenção da glosa dos créditos (artigo 10 da Instrução Normativa nº 1.015/2010) não traz qualquer menção à obrigatoriedade de o contribuinte retificar a DACON ou a DCTF para aproveitar os créditos de PIS e COFINS extemporaneamente.

- a legislação permite que o saldo credor possa ser utilizado nos meses subsequentes... tendo apenas como limite o prazo de cinco anos, conforme solução de consulta a seguir transcrita, - em conformidade com o artigo 3º, §4 das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 é garantido ao contribuinte o direito de apropriação extemporânea dos créditos de PIS e de COFINS sem qualquer restrição ou imposição sobre a forma do seu aproveitamento.

Cita a Solução de Consulta nº 143 de 2007 e nº 260 de 2008.

Cita a pergunta 66 do pergunta e respostas do SPED disponível no site da Receita Federal do Brasil.

Cita Acórdãos do CARF no sentido de permitir a utilização do crédito extemporâneo.

Acrescenta que o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, sendo certo, com base na melhor doutrina e jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos, a saber:

1) retificação das obrigações acessórias anteriores, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela RFB; e 2) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo.

Cita pergunta do manual da EFD de PIS e COFINS, da qual entende haver uma opção, e não a obrigatoriedade de retificar os documentos fiscais quando do reconhecimento de crédito extemporâneo. Cita Acórdão do CARF neste sentido.

No item III.3, defende a Necessidade de Recomposição Integral da Apuração, expondo que:

- Evidente pela análise do Anexo 02 que acompanhou o TVF que o Sr. Agente Fiscal não recompôs a apuração do PIS e da COFINS nos termos da legislação vigente.

- De fato, nota-se que o “Total a Tributar – Coluna G” foi extraído diretamente de tal anexo sem qualquer recomposição.

- É mandatório que o Sr. Agente Fiscal recomponha toda a apuração da Impugnante, levando em conta os fatos contestados e incontestes, para determinação do valor das contribuições supostamente não pagas.

- Mencione-se a título exemplificativo o valor do ICMS incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Tal como já decidido pelo STF, tal valor não compõe o conceito de faturamento e deveria ter sido excluído da base de cálculo em questão.

Assim sendo, não tendo o Sr. Agente Fiscal realizado a recomposição integral da apuração, necessário se faz o cancelamento das autuações em questão.

Defende, ainda, a Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre Multa, reportando-se ao art. 13 da Lei nº 9.065/95, ao art. artigo 84 da Lei nº 8.981/95 e ao § 1º do artigo 113 do CTN, para expor seu entendimento de que: (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), de modo que a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal.

Cita Acórdão do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Finaliza requerendo o cancelamento integral das autuações ou, ao menos, (i) o reconhecimento do crédito presumido nos termos do tópico III.1.1 ou a exclusão das receitas de revenda de produtos adquiridos de industrial pelo artigo 3º, da Lei nº 10.147/00 (crédito presumido), da base de cálculo das autuações, nos termos do tópico III.1.1; (ii) a exclusão das receitas oriundas da revenda de produtos adquiridos de revendedores da base de cálculo das autuações, (iii) a exoneração da multa e dos juros de mora, em razão da aplicação do artigo 100, do CTN; (iv) a limitação da glosa ao valor dos créditos efetivamente apropriados pela Impugnante; e (v) o reconhecimento da não incidência de juros sobre a multa.

Instruem a impugnação: Documentos de identificação, procuração e atos constitutivos (fls. 799/844), cópia dos Autos e do Termo de Verificação e anexos (fls. 845/929), documento 4 denominado “Anexo V - Índice Máximo de perdas Toleradas” (fls. 932/943)."

A Turma de julgamento da DRJ/SP proferiu o Acórdão de primeira instância administrativa fiscal com a seguinte Ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.

A formalização de Auto de Infração com aplicação da lei não configura mudança de critério jurídico em relação a lançamento anterior em que utilizado entendimento distinto para quantificação do montante devido.

INDUSTRIAL. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. REVENDA

As pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador dos produtos especificados na Lei n.º 10.147, de 2000, estão sujeitas às alíquotas diferenciadas do 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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão-somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

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

SERVIÇOS DE ANÁLISE LABORATORIAL, CONSULTORIA, SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE EMBALAGENS, SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E COMUNICAÇÃO. MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. REPARAÇÃO DE MÁQUINAS E INSTALAÇÕES. SERVIÇOS GERAIS.

É vedada a apuração de crédito das contribuições em relação a dispêndios com bens e serviços que mantenham relação indireta com a produção de bens ou com a prestação de serviços.

Dispêndios referentes a fases anteriores ou posteriores à produção ou à prestação de serviço, não se revestindo da condição de serem aplicados ou consumidos diretamente no produto fabricado ou no serviço prestado, não permitem a apuração de crédito das contribuições.

FRETES. OPERAÇÕES DE VENDA. OUTRAS OPERAÇÕES.

A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como bonificações para clientes, transferências de produtos e insumos entre estabelecimentos próprios e remessa de amostra grátis para divulgação de produtos, não ensejam direito a crédito.

PUBLICIDADE. PROPAGANDA. MARKETING.

Dispêndios com: materiais promocionais, serviços de criação e veiculação de publicidade, promoções e eventos de marketing, patrocínio de eventos, assessoria e consultoria de marketing, pesquisa de mercado consumidor, feiras, convenções e eventos de vendas no cliente, ainda que contribuam para as atividades operacionais, não ensejam créditos de contribuições por não serem diretamente aplicados ou consumidos na produção ou

fabricação dos bens ou produtos comercializados, não se inserindo, assim, no conceito de insumo previsto na legislação.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

COFINS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento de Cofins o disposto em relação ao lançamento de Contribuição para o PIS/Pasep, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

Os autos foram distribuídos e pautados para julgamento nos devidos moldes previstos no regimento interno deste Conselho.

O julgamento foi convertido em diligência (fls. 2202) por esta turma de julgamento, nos termos reproduzidos a seguir:

“Em face do exposto, com fundamento no Art. 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional e Regimento Interno deste Conselho, vota-se pela conversão do presente processo em diligência, para que a unidade preparadora:

- a) Intime a Recorrente, para no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período:
 - 1 detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, para comprovar a relação de essencialidade e pertinência em seu processo produtivo;
 - 2 especificar e comprovar de forma resumida quais operações possuíam produtos industrializados e quais não, quais eram os produtos revendidos e se havia algum produto, dentro destes revendidos, que sofreu algum processo de industrialização por parte deles. Tudo com base no período que foi autuado;
 - 3^a A autoridade fiscal deve individualizar os itens e conferir quais os itens que não ensejaram a aplicação da alíquota zero ou o aproveitamento do crédito presumido ou não e por que; deve atestar e, em caso de discordância, apresentar a relação dos produtos que entende serem produzidos e revendidos pela recorrente, separando dos que são revendidos, mas não são produzidos pela recorrente, juntando suporte documental comprobatório das divergências consideradas; deve confrontar as informações com os livros, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi-elaborados e finais.”

Em fls. 2274 e 2902 encontram-se as manifestações do contribuinte em cumprimento à diligência, em fls. 2999 o Relatório Fiscal de Diligência e em fls. 3090 a Manifestação final do contribuinte sobre o resultado do Relatório Fiscal, que reafirmou o lançamento em sua integralidade e juntou novas planilhas e apurações aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Redator *ad hoc*.

Conforme apontado no Relatório supra, tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o voto por ele elaborado.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

- Preliminar de Nulidade

A alegação preliminar de não observação do devido processo legal não procede, visto que, inevitavelmente, a análise de tais alegações levariam à análise da constitucionalidade da legislação, matéria que não compete à este conselho, conforme disposto na Súmula Carf n.º 2:

“Súmula CARF n.º 2 Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005”

A preliminar deve ser rejeitada.

- Mérito

- Pis e Cofins não-cumulativos

Da análise das demais matérias recorridas no presente processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a sistemática adotada nos créditos básicos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e a IN SRF n.º 404/04, antigamente adotadas pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, frequentemente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, em moldes semelhantes aos adotados na legislação do Imposto de Renda - IR.

Essa dicotomia retrata a presente lide administrativa.

Em 22/02/2018, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial n.º 1.221.170 – PR e registrou em sua ementa os seguintes entendimentos:

“EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Em seguida, o STJ veiculou matéria sobre o julgamento e mencionou a fixação da Tese 779:

“RECURSO REPETITIVO

10/05/2018 06:51

Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins

Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.

Teses

O julgamento do tema, cadastrado sob o número **779** no sistema dos repetitivos, fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis **10.637/2002** e **10.833/2003**. ”

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Recursos repetitivos O Código de Processo Civil de 2015 regula nos artigos 1.036 a 1.041 o julgamento por amostragem, mediante a seleção de recursos especiais que tenham controvérsias idênticas. Conforme previsto nos artigos 121-A do Regimento Interno do STJ e 927 do CPC, a definição da tese pelo STJ vai servir de orientação às instâncias ordinárias da Justiça, inclusive aos julgados especiais, para a solução de casos fundados na mesma questão jurídica.

A tese estabelecida em repetitivo também terá importante reflexo na admissibilidade de recursos para o STJ e em outras situações processuais, como a tutela da evidência (**artigo 311**, II, do CPC) e a improcedência liminar do pedido (**artigo 332** do CPC).

Na **página** de repetitivos do STJ, é possível acessar todos os temas afetados, bem como saber a abrangência das decisões de sobrerestamento e as teses jurídicas firmadas nos julgamentos, entre outras informações.”

Percebe-se que o STJ confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo, conceito este que teve origem nos diversos julgados/precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por força do Art. 62 do Regimento Interno – RICARF, os entendimentos e teses fixadas no julgamento do REsp n.º 1.221.170 – PR, devem ser obrigatoriamente aplicados nos julgamentos administrativos fiscais.

É importante destacar que o referido julgamento reconheceu a ilegalidade da Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e da IN SRF n.º 404/04, de modo que, passou a ser ilegal exigir que exista o desgaste dos insumos no processo produtivo na avaliação da possibilidade de aproveitamento de crédito de PIS e Cofins não-cumulativos.

É condição sem a qual não haverá solução de qualidade à presente lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, a exata definição de quais bens e serviços adquiridos serviram como base para o aproveitamento do crédito pleiteado, assim como a identificação de qual momento e fase do processo produtivo e etapa da atividade econômica da empresa eles estão vinculados.

Analizar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de PIS e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE

INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é **illegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, por quanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;** e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(...).**Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.” (negritado pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp 1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

E, conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, premissa que irá nortear as análises dos créditos.

Contudo, intimado à detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, para comprovar a relação de essencialidade e pertinência em seu processo produtivo, nos moldes propostos na Resolução CARF de fls. 2202, a fiscalização continuou a afirmar que os dispêndios continuaram sem a comprovação da essencialidade e relevância, como se vê no seguinte trecho do Relatório Fiscal de Diligência de fls. 2999:

“A planilha apresentada pela recorrente como resposta à intimação (Doc. 15) contém um extrato das informações contidas no registro A170 da EFD Contribuições e nada acrescentou de novo ao que já havia sido apurado no contexto da ação fiscal. Ali pode-se constatar o que já está extensamente relatado no TVF, ou seja, que a recorrente teve glosados créditos indevidamente apropriados, pois não são consumidos, tampouco são imprescindíveis ao seu processo produtivo, tais como: dispêndios com criação e veiculação de publicidade, promoções de vendas; promoções e eventos de marketing;

patrocínio de eventos; serviços de assessoria e consultoria em informática, marketing e sampling; pesquisas de mercado, feiras, convenções e eventos de vendas no cliente; comissões de vendas etc.”

De fato, todas as despesas mencionadas acima são despesas administrativas ou comerciais que não geram crédito na modalidade aqui tratada.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos¹”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.^a Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “call center”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.^º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é

¹ Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.^a Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio accidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

Devem ser mantidas as glosas sobre os dispêndios com criação e veiculação de publicidade, promoções de vendas; promoções e eventos de marketing; patrocínio de eventos; serviços de assessoria e consultoria em informática, marketing e sampling; pesquisas de mercado, feiras, convenções e eventos de vendas no cliente; comissões de vendas e todos os dispêndios administrativos comerciais.

Com relação às demais despesas, da mesma forma, não há sequer a descrição do processo produtivo nos recursos e manifestações do contribuinte, razão pela qual (a falta de prova e descrição) todos os demais dispêndios devem permanecer glosados: Serviços de Análise Laboratorial, Consultoria, Produção e Desenvolvimento de Embalagens, Informática e Comunicação, mão de obra temporária, outros serviços, serviços de paletização e reacondicionamento, Serviços de Reparação de Máquinas e Instalações, outros serviços, Fretes e Serviços de Paletização e Reacondicionamento de Produtos, fretes utilizados em operações de outra natureza como bonificações para clientes, transferências de produtos e insumos entre estabelecimento os próprios e remessa de amostra grátis para divulgação de produtos.

Não tendo o contribuinte logrado comprovar a existência do direito creditório disponível, ainda mais após a Resolução, indefere-se a compensação pleiteada.

Deve ser negado provimento ao presente tópico para que sejam mantidas as glosas.

- Operações Monofásicas;

Outra matéria constante nos autos é o regime monofásico adotado pelo contribuinte, nos moldes da Lei 10.147/00.

Como previsto na Lei 10.147/00, nos artigos expostos a seguir, a industrialização e alguns outros requisitos são essenciais para a utilização da alíquota zero ou do aproveitamento do crédito presumido nas operações monofásicas de fármacos:

"Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à

industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)

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

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

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

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."

Com implicação direta nestas matérias, até o presente momento não é possível concluir se houve industrialização ou não dos produtos sobre os quais o contribuinte optou por revender com alíquota zero.

Não há no lançamento nenhum detalhamento a respeito do cumprimento ou não dos requisitos da Lei e também não há no lançamento o apontamento discriminado das operações e a subsunção dos fatos às normas.

Mais um motivo que leva a crer que a auditoria que o fiscal deveria ter feito, não foi feita. O certo seria individualizar os itens e conferir quais os itens que não ensejaram a aplicação da alíquota zero ou o aproveitamento do crédito presumido ou não.

A questão jurídica que merece destaque é a seguinte, se o fiscal quis descaracterizar a utilização da alíquota zero, por quaisquer motivos, seja porque a empresa industrializou quando não poderia ter industrializado, seja porque não cumpriu todos os

requisitos na legislação, ele deveria ter apurado os fatos e não simplesmente autuado de forma genérica, com base em outro lançamento.

A questão principal, portanto, é: para efeito fiscal a sua condição geral de industrial foi considerada, para fazer prova em favor do lançamento, mas para fazer prova a favor do contribuinte as suas provas, alegações e operações não foram analisadas.

Tal procedimento no lançamento, confirmado em decisão de primeira instância sem a aparente busca da verdade material, configura a ausência de motivação do lançamento, o que conflita com o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99.

Diante de todo o exposto, se faz necessária a análise dos pontos trazidos em impugnação, como as alegações de falta de comprovação dos fatos através de provas no lançamento e impossibilidade de presunção, as alegações de que a fiscalização deveria ter procedido o confronto das informações com os livros, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi-elaborados e finais.

Como muito bem apontou o colega conselheiro Walker Araújo em seu voto vencedor no Acórdão 3302-007.592, do mesmo contribuinte e com base na mesma fiscalização e mesmos fatos, houve alteração de critério jurídico:

“No presente caso, entendo que a interpretação dada ao artigo 146 do CTN pela fiscalização e pela turma “a quo” não deve prevalecer. Isto porque, na medida em que na primeira autuação se delimitou o critério jurídico de que apenas na situação em que o mesmo produto “A”, perfeitamente individualizado, fosse adquirido para revenda e ao mesmo tempo industrializado pelo mesmo contribuinte, haveria o creditamento do PIS e da COFINS na aquisição desse produto e a incidência dessas contribuições sobre a receita de revenda, não poderia a fiscalização introduzir novo critério jurídico em 16/09/2014, aplicando a incidência das contribuições em questão a fatos geradores anteriores à sua introdução (31/07/2010 a 20/09/2011).

Além disso, o fato de que na primeira autuação teriam sido analisados apenas os créditos e na segunda os débitos relativos a essas contribuições, não afasta a aplicação do artigo 146, do CTN, posto que conforme cotejo demonstrado anteriormente, é possível notar a identidade fática e procedural realizada pelos mesmos Agentes Fiscais que afirmaram, naqueles autos, de forma expressa, que a Recorrente teria o direito à aplicação da alíquota zero na revenda de produtos adquiridos de terceiros, mesma situação tratada aqui. Ou seja, não se trata de situações distintas, mas sim de conclusões diferentes sobre operações idênticas.

Ora, o artigo 146, do CTN, nada dispõe a respeito da legitimidade ou ilegitimidade da primeira interpretação proferida pelo Fisco. Efetivamente, este dispositivo apenas e tão somente proíbe a modificação do posicionamento jurídico da Autoridade Fiscal para abranger somente fatos geradores posteriores ao novo entendimento, sem adentrar, no entanto, na propriedade ou não das interpretações.

Assim, independentemente de o critério jurídico utilizado na primeira autuação, objeto do processo administrativo no 16004.720544/2013-14, estar correto ou equívocado, o fato é que houve, notoriamente, a aplicação de um novo critério jurídico a fatos geradores anteriores ao primeiro posicionamento, o que é vedado pelo artigo em questão.

Como se vê, nos autos do processo administrativo nº 16604.720544/2013-14, restou expressamente determinado a aplicação da alíquota zero às receitas decorrentes de

operações de revenda da Recorrente sempre que o produto “A” revendido não fosse também produzido pela Requerente.

Em outras palavras, de forma diametralmente oposta ao que afirmaram os agentes Fiscais no Relatório de Diligência lavrado nesses autos, no processo nº 16604.720544/2013-14 o critério jurídico adotado acoberta tanto os efeitos da aquisição quanto da revenda de produtos de que trata a Lei nº 10.147/00 por contribuinte industrializador desses produtos, ficando firmado expressamente no TDF que originou o processo nº 16604.720544/2013-14 a aplicação da alíquota zero às receitas decorrentes de operações de revenda da Recorrente sempre que o produto “A” revendido não fosse também produzido pela Requerente, vedando-se nessa situação a apropriação de créditos.

Portanto, ao longo de dois processos fiscalizatórios, os mesmos fiscais com fundamento na mesma legislação e no mesmo contexto fático que se valeram no presente caso, firmaram diferentes interpretações, quais sejam:

- Glosa dos créditos e aplicação de alíquota zero na revenda (autos de infração referente ao processo administrativo no 16004.720544/2013-14, que abarcam o período de janeiro de 2009 a junho de 2010);
- Reconhecimento do crédito e aplicação de alíquota diferenciada na venda (autos de infração originários do presente processo administrativo, que abarcam o período de julho de 2010 a setembro de 2011); e
- Determinação de créditos idênticos aos valores dos débitos (Termo de Constatação e Intimação Fiscal no 1).

Desta forma, entendo presente a alteração do critério jurídico pelas Autoridades Fiscais, por meio da lavratura dos autos de infração originários desse processo administrativo, devendo, ser declarado nulo o lançamento fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

Como se não bastasse a semelhança com o caso acima, no presente processo a alteração de critério jurídico é ainda mais grave, pois, o lançamento foi completado com novas planilhas e apurações no cumprimento da diligência solicitada pela presente Turma de julgamento, conforme pode ser verificado no trecho reproduzido a seguir, extraído do Relatório Fiscal de Diligência de fls. 2999:

“Dessa forma para atender ao demandado no Item 3 da Resolução CARF nº 3201-001.778 a fiscalização fez a análise do livro de saídas da recorrente, tendo agrupado as operações com produtos de fabricação própria para os códigos CFOP de saídas de produção do estabelecimento, quais sejam: 5101, 5401, 6101, 6107, 6109 6118 e 6401, tendo sido segregados tais produtos por sua classificação fiscal na NCM (Vide planilha a fls. 2994).

...

Assim, foi possível identificar os produtos adquiridos de terceiros para revenda (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), os produtos vendidos que foram produzidos pela recorrente (vendas de produção do estabelecimento), bem como definir os produtos coincidentes (produtos adquiridos de terceiros para revenda que também foram produzidos pela recorrente) e os não coincidentes (produtos adquiridos de terceiros para revenda, mas que não foram produzidos pela recorrente) ao longo do ano calendário de 2012.

...

Nesse sentido e seguindo a determinação constante no Item 3 da Resolução do CARF, foram juntadas aos autos as novas planilhas de suporte ao lançamento dos débitos a fls. 2995 a 2998 (Hypera - NFE Apuração das Contribuições PIS e COFINS NFE – X trim 2012 - CARF),

nessa oportunidade, com a relação filtrada pela classificação fiscal (NCM) dos produtos coincidentes, quais sejam aqueles que são tanto produzidos quanto revendidos pela recorrente, conforme consta na Coluna II da Tabela 3 supra.”

Em que pese a diligência ter solicitado o complemento de informações, devemos ter o cuidado para não completar o lançamento onde este foi omissivo e, justamente, a juntada das novas planilhas e apurações com o intuito de revelar quais operações possuíam produtos industrializados e quais não, quais eram os produtos revendidos e se havia algum produto, dentro destes revendidos, que sofreu algum processo de industrialização por parte deles e a individualização dos itens para a conferência de quais sofreram a aplicação da alíquota zero ou o aproveitamento do crédito presumido, com a nova separação dos que são revendidos, mas não são produzidos pela recorrente, revela a falta que estas providências fizeram no lançamento.

O Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN é claro em afirmar que os lançamentos de ofício são ônus da prova da Fiscalização e necessitam estar acompanhados das devidas descrições, fundamentações e comprovações da infração fiscal apontada.

No presente caso, autuou-se o contribuinte por não fazer jus aos créditos aproveitados e nem mesmo à alíquota zero das operações realizadas no regime monofásico, mas nenhuma prova do descumprimento dos requisitos previstos na Lei 10.147/00 foi juntada aos autos.

Não se pode afirmar que o contribuinte deu saída a produtos sem o devido suporte documental comprobatório das divergências consideradas, sem confrontar as informações com os livros, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semielaborados e finais.

No julgamento do Acórdão n.º 3301-006.911, do mesmo contribuinte e com base na mesma fiscalização, o colega ex-conselheiro Presidente de Turma, Winderley Moraes Pereira, para saber se o contribuinte possui direito ao crédito na aquisição de produtos para revenda (regime monofásico) ou à alíquota zero, é necessária a verificação de quais dos produtos revendidos eram também industrializados pelo contribuinte:

“Portanto em uma operação padrão, o fabricante ao dar saída ao produto realiza a tributação do PIS e da Cofins e o adquirente, ao revender sofre a incidência sobre a alíquota zero, portanto, sem exigência do PIS e da COFINS sobre o produto.

Entretanto, uma situação foge a sistemática geral de funcionamento do setor e ocorre quando o fabricante adquire ou importa o produto para revenda. Para estes casos, se aplicado a regra geral, o fabricante ao adquirir o produto para revenda não poderia se creditar do PIS e da COFINS, pois, o produto possui alíquota zero, entretanto, ao dar saída do mesmo produto estaria obrigado a aplicar a regra do sistema monofásico, sofrendo incidência do PIS e da COFINS na saída de um produto, do qual ele não é fabricante e estaria submetida às regras normais das contribuições não cumulativas, ou seja, seria a tributada pelo regime monofásico e não poderia auferir créditos deste produto. É clara a discrepância na tributação, pois se um atacadista adquire o mesmo produto do mesmo fornecedor ele não pode auferir crédito do tributo e também não

sofre a incidência das contribuições na sua operação de venda. Entretanto, o fabricante que neste caso estaria atuando como um revendedor atacadista do mesmo produto, também não poderia auferir crédito, mas, seria submetida a tributação monofásica na saída, um claro tratamento tributário diferenciado para situações idênticas, visto que nestas operações o fabricante estaria atuando como atacadista.

Para solucionar esta discrepância no setor, o Legislador definiu no art. 24 da Lei na 11.727/2008, a possibilidade do fabricante, ao adquirir um produto dentre aqueles que ele está submetido à tributação monofásica, auferir créditos com o mesmo tratamento tributário que um atacadista não fabricante do produto. Portanto, a possibilidade de auferir crédito na aquisição de produtos sujeitos a tributação monofásica atende a finalidade de equiparar a tributação para um tratamento tributário idêntico para quem realiza operações idênticas, neste caso o fabricante atuando como atacadista sofre a mesma tributação que um atacadista.

Voltando a interpretação do art. 24 da Lei na 11.727/2008, outra não pode ser a interpretação, que não seja limitar o crédito do fabricante somente aos produtos que adquire para revenda que também seja fabricante, pois, para este produto está submetido a tributação monofásica e ao atuar como revendedor atacadista não pode sofrer uma tributação maior que um atacadista não fabricante do produto. Entretanto, nas situações em que o adquirente não fabrica o produto adquirido está atuando única e exclusivamente como um atacadista e não sofrerá nenhuma tributação na saída, visto que nestes casos não está sujeito a tributação monofásica e sim a tributação normal aplicando a alíquota reduzida a zero.”

Como a fiscalização não segregou quais dos produtos adquiridos para revenda são também fabricados pela contribuinte, não há como, em âmbito de julgamento, limitar o crédito do fabricante nos moldes do Art. 24 da Lei 11.727/08, pois é a fiscalização quem deveria ter comprovado que os requisitos previstos na legislação não foram cumpridos.

E por fim, nem mesmo a segregação realizada pela fiscalização, com base nas Nomenclaturas Comuns do Mercosul – NCM são suficientes para tal fim, pois a mesma NCM contempla produtos completamente diferentes, conforme quadro juntado na Manifestação de fls. 3090:

Código NCM (Gênero)	Exemplos de Produtos (Tipos)			
3304.99.90	<i>Babyneo Prevent Creme BG C/45G</i> (Creme para Assaduras e Brotoejas)		<i>C&B Loção Bronzeadora FPS 4 12X110ml</i> (Bronzeador)	
3004.40.90	<i>Hemovirtus</i> (Remédio para Hemorróidas)		<i>Maracugina</i> (Remédio para Tratamento da Ansiedade, Nervosismo e Insônia)	

Desse modo, deve ser dado provimento para que seja cancelada toda a cobrança relativa às operações realizadas no regime monofásico.

- Créditos Extemporâneos;

Com relação à glosa realizada sobre os créditos extemporâneos, correta a decisão recorrida em suas razões de decidir:

“Na sequência, discorda a Impugnante de glosa de créditos extemporâneos.

Alega que a legislação citada na autuação não traz qualquer menção à obrigatoriedade de o contribuinte retificar a DACON ou a DCTF para aproveitar os créditos de PIS/COFINS extemporaneamente e que permite que o saldo credor possa ser utilizado nos meses subsequentes.

Ou seja, isso significa que se deve respeitar a ordem lógica da norma citada acima: primeiro apurar o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito), com base nos critérios de rateio da época, para depois aproveitar eventual saldo nos meses subsequentes.

A norma não fala que determinada nota fiscal (base de cálculo) poderá ser aproveitada nos meses subsequentes, mas sim os créditos, evidentemente, o seu saldo restante após sua dedução dos débitos (interpretação sistemática – refere-se a saldo de créditos).

Diante disso, ainda que prevalecesse o entendimento externado no Acórdão da DRJ RJO, de possibilidade de utilização de crédito extemporâneo sem retificação de DACON, mas com apresentação de demonstrativos de apuração, também no presente processo deve ser mantida a glosa questionada:

- i) por ausência de retificação de DACON;
- ii) por ausência de apresentação de demonstrativo de apuração e utilização do crédito e
- iii) porque os créditos decorrem de dispêndios que não se caracterizam como insumos.”

Pelo exposto, ainda que fosse possível superar a questão da extemporaneidade dos créditos, não há comprovação e descrição suficiente sobre a origem do crédito, ou até mesmo sobre a essencialidade e relevância dos dispêndios.

Deve ser negado provimento.

- Alegação de Necessidade de Recomposição Integral da Apuração;

No item III.3 de sua peça de Impugnação, a interessada alega a necessidade de recomposição integral da apuração, repringando questionamento acerca do procedimento fiscal e mencionando o valor total a tributar refletido na Coluna “G” do Anexo 2 – argumento já apreciado e afastado neste voto quando analisadas as colunas de tal Anexo.

Reporta-se, também, a título exemplificativo, ao valor do ICMS incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, expondo que, como já decidido pelo STF, tal valor não compõe o conceito de faturamento e deveria ter sido excluído da base de cálculo em questão.

Sobre a questão do ICMS na Base de Cálculo, a pretensão da Impugnante não é sequer acompanhada de elementos identificando o montante do valor do ICMS a ser excluído, de retificações de declaração e nem de comprovação da existência de eventual medida judicial conferindo o direito à exclusão do referido tributo da base de cálculo das contribuições, dado que tal procedimento contraria o disposto na lei.

Deve se negado provimento.

- Juros sobre Multa;

Ainda a Impugnante contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício, sob o argumento de que tal exigência não encontraria amparo legal.

Contudo, a solução da lide sobre tal matéria encontra-se consolidada na Sùmula Carf n.º 108:

“Sùmula CARF nº 108 Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Deve ser negado provimento para que seja mantida a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício que for mantida na liquidação.

- Conclusão.

Diante do exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade e, no mérito, deve ser dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que seja cancelada a exigência relativa às operações realizadas no regime monofásico.

Voto proferido.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis