



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.722138/2017-95
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.971 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de março de 2024
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente HYPERA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente)

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, com os devidos acréscimos:

Trata-se de impugnação de lançamento de créditos tributários lavrados através de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -COFINS (fls. 851 a 856) e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 857 a 863) contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência de insuficiência de recolhimentos de PIS e Cofins.

Exigem-se neste processo os seguintes créditos tributários (valores atualizados até 08/2017):

Tributos	Principal	Multa	Juros	Total
Cofins	302.559.653,58	226.919.740,15	140.604.168,55	670.083.562,28
PIS	64.480.968,70	48.360.726,48	29.965.623,74	142.807.318,92

Os valores mensais de créditos tributários exigidos e os respectivos enquadramentos legais estão listados/informados nos autos de infração de fls. 851 a 863 e fundamentados/detalhados no Termo de Verificação Fiscal (TFV) de fls 778 a 845.

DO RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO

Dos Fatos e Termos Lavrados

A autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, fls. 778 a 845 e anexos, parte integrante do Auto de Infração — após discorrer sobre a finalidade da ação, a atividade da empresa, a forma de tributação e os termos lavrados e as respectivas respostas, mas

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

antes de apreciar as questões relacionadas aos débitos e aos créditos de PIS e Cofins do ano-calendário 2013 — apresenta as seguintes considerações:

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.**

(...)

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 n.º 10.833 (produtos relacionados no inciso I, do art. 1º da lei n.º 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 vendas desses produtos.**

Análise dos Débitos

Para a apuração/verificação do débito, informa que utilizou como base de cálculo todas as notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas pela fiscalizada e pelas pessoas jurídicas incorporadas por ela.

Informa que 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"*.

Transcreve parcialmente a resposta da contribuinte: *"a base legal para aproveitamento do crédito sobre aquisições de produtos sujeitos a tributação monofásica são as Leis n.º 10.637/2002, n.º 10.833/03 e n.º 11.727/2008, não localizando qualquer vedação expressa à apropriação de créditos"*; e diz que a contribuinte, em relação à apuração dos débitos nas saídas de tais produtos, aplicou o art. 2º da Lei n.º 10.147/2000¹ e a Solução de Consulta Cosit 24/2002.

Na sequência, reproduz parcialmente a Solução de Consulta Cosit n.º 269/2011. Afirma que a contribuinte confirmou que tinha direito aos créditos nas entradas porque era fabricante dos produtos, para corroborar com o seu entendimento cita a doutrina do Prof. Miguel Reale e conclui o tópico assim:

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

¹ Lei n.º 10.147/2000:

Art. 2o São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1o, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

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.

Análise dos Créditos

A fiscalização discorre sobre as diversas normativas que regem a sistemática de créditos da não cumulativa (Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, Instruções Normativas n.ºs 24/2002 e 404/2004 e Soluções de Consulta e de Divergências). Informa que a "base de cálculo dos créditos foi apurada de acordo com os arquivos extraídos do SPED (NF-e, SPED Fiscal) e/ou apresentados pela Hypermarchas no formato do SPED Fiscal e SPED Contribuições bem como aquelas prestadas em atendimento às intimações exaradas no curso da ação fiscal, de forma consolidada para a matriz ou escrituradas em Escrituração Contábil Digital - ECD, quando houver menção à respectiva conta contábil".

Nos subtópicos seguintes, detalha as rubricas do DACON em que o sujeito passivo "incluiu na citada base de cálculo, contas contábeis de custos e de despesas que não se enquadram na previsão normativa segundo o que asseveram as Leis 10.637 de 30 de Dezembro de 2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Lei 10.833 de Dezembro de 2003, que dispõe sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins":

Linha 01 - Dacon - Nacionais - Bens para Revenda

Em relação aos créditos de PIS e Cofins apurados na Linha 01 das fichas do DACON 6A e 16A, referentes a bens para revenda, a fiscalização apresenta a seguinte conclusão:

54. Após a análise dos dados apurou-se que os créditos oriundos da aquisição de bens para revenda pleiteados pela Hypermarchas **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. (Bens para revenda das empresas: Barenne Industria Farmacêutica, Provider Industria e Comercio, Brasil Global Cosméticos Ltda e Lab Americano de Farmacoterapia)

Linha 02 - Dacon - Nacionais - Bens utilizados como Insumos

Neste tópico, a fiscalização informa que utilizou como fato gerador do crédito a data da entrada dos insumos/mercadorias nos estabelecimentos da fiscalizada. Sintetiza em tabelas as bases de cálculos de bens utilizados como insumos informados nos Dacons (R\$ 138.654.262,61) e nas EFDs (R\$ 138.676.923,55). Assevera que, como não foi possível identificar na Escrituração Contábil Digital (ECD) toda a base de cálculo dos créditos pleiteados, refez o demonstrativo de compras para industrialização utilizando os parâmetros listados nos itens 58 e 59 do TVF, apurando um total de R\$ 130.053.597,48 de compra de bens utilizados para industrialização.

Na sequência, a fiscalização analisa cada uma das compras que compuseram a base de cálculo dos bens utilizados como insumos (R\$ 130.053.597,48), conforme a seguir sintetizado:

- Compra de Combustíveis ou Lubrificantes por Consumidor ou Usuário Final - CFOP 1653 e 2653; e Industrialização Efetuada por outra Empresa - CFOP 1124, 2124, 1125 e 2125

Em relação aos insumos listados nos subtópicos acima, a fiscalização entende que foram apurados corretamente.

- Brindes ao Consumidor Final

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

Inicialmente, a fiscalização esclarece que os "*Brindes ao Consumidor Final*" referem-se a créditos de contribuições decorrentes de despesa de propaganda e marketing apropriados indevidamente.

Após discorrer sobre o procedimento adotado para analisar as despesas com "*Brindes ao Consumidor Final*" e discorrer sobre o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 04/2007 e sobre a Soluções de Consulta da RFB, conclui o subtópico dizendo:

74. Destarte, tais despesas com materiais promocionais, mediante análise dos descritivos dos lançamentos na conta contábil n.º 6121507 - Materiais Promocionais e das informações prestadas pela fiscalizada, são utilizadas como estratégia de marketing na divulgação dos produtos produzidos/revendidos pela Hypermarchas. Ou seja, não são utilizadas como insumos na produção ou fabricação dos produtos destinadas à venda, razão pela qual serão *glosadas*.

Linha 03 - Dacon - Serviços Utilizados Como Insumo

A fiscalização assevera que a contribuinte, após intimada, apresentou uma tabela resumo da natureza das contas contábeis dos créditos e as respectivas bases de cálculo lançadas na linha 3 do Dacon e uma cópia dos 3 maiores contratados de cada uma das despesas comerciais e gastos gerais de cada grupo das contas contábeis.

Constata distorções a menor (R\$ 88.822.066,10) entre os valores informados no EFD — Contribuições/ECD e no DACON, conforme tabela abaixo parcialmente reproduzida:

Tipo de Tributo	Mês	Natureza da base de cálculo - Descrição	Base de cálculo vinculada ao tipo de crédito SOMA - EFD [R\$]	Valor da base de cálculo SOMA DACON NACIONAIS - FICHA 16A [R\$]	Valor da base de cálculo segundo Demonstrativo apresentado a fls. 648 (TIF n.º 07)
TOTAL	00/2013	Aquisição de serviços utilizados como insumo	408.992.689,71	408.379.424,92	320.170.623,61

Disse que a fiscalizada "*adota posicionamentos conflitantes ao longo da ação fiscal, ora prestando a informação de forma consolidada sem qualquer menção a dificuldades na sua extração (Vide Resposta datada de 02/05/2016), ora dizendo que é inviável prestar informações fiscais em virtude de supostos "critérios" de reconhecimento de despesas*" e que ela própria reconhece que suas planilhas não apresentam a fidedignidade para análise fiscal.

A autoridade fiscal discorre sobre a sua metodologia para apropriação dos créditos e sintetiza os valores mensais de créditos apropriados pela fiscalizada, correspondentes às despesas contabilizadas. Abaixo seguem os valores de despesas por conta do ano-calendário 2013:

Conta Contábil - Ano-calendário 2013	Valor contabilizado
4420351 6110351 Mao de Obra Temporária Indust/Log	1 829 131 15
4478916 6128916 Serviços de assessoria e consultoria	4 840553 08
4478917. 6128917 Serviços de análise laboratorial	1.718.983.63
4478918 6128918 Serviços de reparação máq./instalações	7.833.815.39
4478919 Serviços de suporte de informática	6.167.241.55
4478965 Serviços de informática	10.860.645.50
6110389 Outros gastos c/ pessoal administrativo	-
6118965 Serviços de informática	-
6121121 Comissões de vendas	4 47032885
6121501 - Publicidade - veiculação	268 983 019 49
6121504 - Promoções de vendas	5 965 404 48

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

6121506 - Outros gastos com propaganda	1.230.547,73
6121507 - Materiais promocionais	1.992.122,27
6121508 Pesq. de mercado consumidor	19.686.482,44
6121518 - Publicidade - produção	25.699.885,98
6121525 Patrocínio de eventos	15.910.272,41
6121560 Promoções e eventos - MKT	5.721.765,57
6121109 Serv. paletiz./reacão dic. Prod. Acab./Merc	4.873.503,21
6121133 Serviços carga/descarga Prod. Acab./Merc.	2.438.106,63
6121143 - Serviços de armazenagem Prod. Acab./Merc.	8.285.173,97
6121527 Produção e desenvolvimento de embalagens	4.203.114,84
6121516 e 6121509 Feiras e Convenções e eventos de vendas no cliente	331.202,16
6128999 Outros gastos comerciais	-
6128963 Serviços de comunicação	-
6128966 Serviços de assessoria e consultoria de marketing e Sampling	5.814.046,28
Total da Base	408.855.346,61

Da Análise - Serviços Utilizados como Insumo

A fiscalização — após dizer que "o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, tão-somente, aqueles serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços atinentes ao objeto social da empresa" e trazer a baila diversas decisões administrativas e judiciais sobre o conceito de insumo — apresenta suas justificativas para glosar os serviços que não considerou insumos (Tabela 13 do TVF).

Créditos Extemporâneos

Em apertada síntese, a fiscalização glosa o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e Cofins no período 03/2013, nos valores de R\$ 1.999.968,78 e R\$ 9.325.130,42, respectivamente, decorrentes de créditos das empresas incorporadas, porque a contribuinte não retificou os DACTON e as DCTF, nos termos das normativas vigentes, nem apresentou demonstrativos de controle dos créditos passíveis de ressarcimento e/ou compensação.

Esclarece ainda que, sem a retificação dos DACTON, não é possível avaliar e dimensionar o montante de créditos ressarcíveis de períodos pretéritos.

Linha 07 - Dacton - Fretes

Neste tópico, a autoridade fiscal discorre sobre as inconsistências dos arquivos/demonstrativos apresentados pela fiscalizada e suas correções e da análise destes. Constata que os fretes apropriados sob a rubrica "Outras Operações" referem, na sua totalidade, a fretes não aplicados nas operações de vendas, motivo pelo qual entende que devem ser glosados.

Para fundamentar a glosa, reproduziu parcialmente decisões administrativas e judicial.

Linhas 09,10 E 11 - Dacton

Após citar as legislações sobre o desconto de créditos de PIS e Cofins calculados em relação aos encargos de amortização de edificações e aqueles relativos à depreciação e à amortização de máquinas e equipamentos, conclui o item:

Contudo, com relação aos créditos oriundos dos bens do ativo imobilizado com base nos encargos *de depreciação/amortização de máquinas, equipamentos e outros bens*

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

incorporados ao ativo imobilizado, somente geram direito ao crédito se forem utilizados e/ou aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda e prestação de serviços, conforme exegese dos retro mencionados dispositivos legais.

Dessa forma, com fundamento na resposta da fiscalizada acerca dos centros de custos da empresa, *foram glosados os créditos relativos aos encargos de depreciação e/ou aquisição de bens*, aplicados nos centros de custos cujos bens, integrantes do ativo imobilizado, *não são destinados à produção* e, portanto, não são aptos a gerar créditos relativos às contribuições PIS/COFINS por expressa vedação legal. Aqueles créditos que estejam relacionados diretamente aos setores produtivos da empresa (Produção) foram admitidos pela fiscalização, conforme consta a fls. 681, com os principais centros de custos, acompanhados de descritivo sintético dos mesmos.

Das Irregularidades Fiscais e da Constituição do Crédito

Tributário

Os valores mensais para fins de determinação das bases de cálculo dos lançamentos foram consolidados nos Anexos 1 e 2.

DA IMPUGNAÇÃO

A ciência dos Autos de Infração foi dada à contribuinte em 28/08/2017 (fl. 870) e dentro do prazo regulamentar (25/09/2017, fl. 872) a contribuinte apresentou sua defesa — impugnação de fls. 875 a 1.066 e anexos.

Após fazer um breve relato dos fatos, a contribuinte alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração em face da mudança de critério jurídico da fiscalização e da iliquidez e incerteza do lançamento fiscal.

Preliminar

A fiscalizada afirma que neste processo a fiscalização entendeu que *"nas operações de mera revenda dos produtos sujeitos à tributação monofásica, a Impugnante teria o direito ao crédito quando da aquisição, mas deveria tributar as receitas provenientes da revenda de produtos adquiridos de outros fabricantes, em razão de atuar também na condição de fabricante de outros produtos em outras situações, conforme descreve seu objeto social e pelas informações prestadas pela Impugnante durante o procedimento fiscalizatório"*.

Já no lançamento de PIS e Cofins controlado no processo administrativo nº 16004.720544/2013-14, afirma que a fiscalização, ao analisarem as mesmas modalidades de operação, optou por glosar os créditos aproveitados e acolher a aplicação da alíquota zero, ou seja, procedimento completamente oposto ao presente.

Na sequência assevera que é *"defeso à Autoridade Administrativa alterar os critérios jurídicos consubstanciados nos lançamentos de ofício, para um mesmo sujeito passivo, com relação a fatos geradores já ocorridos"*, e, para defender seu entendimento, cita o art. 146 do Código Tributário Nacional, doutrinas e jurisprudências administrativa e judicial sobre o tema.

Por fim, conclui: *"é evidente que, mesmo que a Autoridade Fiscal pudesse ter alterado o critério jurídico da autuação, adotando posicionamento contrário ao já manifestado pela própria Receita Federal em diversas Soluções de Consulta, inclusive proferidas pela Cosit, cujos efeitos se estendem a todos os contribuintes e é de aplicação vinculada à Receita Federal, ainda assim não poderia ter sido aplicado este entendimento a fatos geradores anteriores à sua introdução, razão pela qual esta Turma Julgadora, com base na legislação, nas doutrinas e na jurisprudência do E. CARF, deve decretar a nulidade dos autos de infração ora combatidos"*.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

Na segunda preliminar, "*Da Iliquidez e Incerteza do Lançamento Fiscal*", a fiscalizada afirma que nos autos não se encontram a recomposição das bases de cálculos do PIS e da Cofins apuradas pela fiscalização e que há apenas informações de glosas de créditos, saídas, alíquotas diferenciadas e créditos extemporâneos.

Diz que "*nem o mais básico ajuste de apuração foi feito pelo Sr. Agente Fiscal. De fato, se apenas adicionarmos o resultado do referido Anexo 2 à apuração contida no EFD-Contribuições, teríamos uma redução de quase 30% do valor do lançamento.*"

Sustenta que, caso a interpretação da fiscalização prevaleça, qual seja, que é uma indústria para fins de apuração do PIS e da Cofins na revenda, "*diversos outros ajustes seriam necessários na recomposição da apuração dos tributos como a **apropriação de créditos** nas situações indicadas no CST 70, 71 e 73 da EFD-Contribuições², bem como a **atribuição de créditos presumidos** do PIS e da COFINS, que serão exploradas oportunamente em tópicos próprios*" .

Afirma também que a fiscalização deixou de considerar os créditos decorrentes de devoluções, inerentes às operações cujas receitas foram consideradas como tributáveis pelas alíquotas diferenciadas, cujo montante totaliza mais de R\$ 260 milhões.

Após trazer jurisprudência e doutrina sobre a obrigatoriedade da recomposição da base cálculo pela fiscalização e nulidade de atos administrativos viciados, conclui:

Ante o exposto, verifica-se que, em razão dos equívocos cometidos pelo Sr. Agente Fiscal na apuração da base de cálculo dos autos de infração lavrados-que já foram condenados pelo E. CARF e pelo E. STJ -, os créditos tributários objeto dos presentes lançamentos fiscais devem ser considerados *ilíquidos e incertos*, motivo pelo qual a Impugnante aguarde que essa Turma Julgadora *decrete a nulidade* das autuações fiscais ora combatidas.

MÉRITO

Abre o tópico *Do Mérito* e na sequência enfrenta as controvérsias postas nos subtópicos a seguir:

Da Correta Aplicação da Alíquota Zero do PIS e da COFINS na Revenda de Produtos Sujeitos ao Regime Monofásico - Lei n.º 10.147/2000

Quanto ao entendimento da fiscalização de que a contribuinte não teria direito à aplicação da alíquota zero do PIS e da Cofins na revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria de higiene pessoal e de toucador, elencados no artigo 1º da Lei n.º 10.147/2000 — sujeitos ao regime monofásico e sobre os quais não promoveu qualquer processo de industrialização, previsto no artigo 4º do Regulamento do IPI — a impugnante defende que este entendimento não merece prosperar, visto, segundo ela, que a aplicação da alíquota zero na revenda de tais produtos está expressamente prevista na legislação de regência e reconhecida formalmente pelo Fisco, inclusive por intermédio de Soluções de Consulta emitidas pela Cosit.

Afirma que as receitas lançadas nos autos de infração são decorrentes de vendas de mercadorias adquiridas no mercado interno e trata-se de fato incontroverso.

No item "*Histórico Legislativo da Tributação dos Produtos Farmacêuticos, de Perfumaria, de Higiene Pessoal e de Toucador - Lei n.º 10.147/2000*",

rememora a instituição do "regime monofásico", por meio da Lei n.º 10.147, de 2000, inclusive comparando todas as alterações legislativas dos artigos 1º e 2º desta.

Código da Situação Tributária - CST - PIS/Cofins:

70 Operação de Aquisição sem Direito a Crédito

71 Operação de Aquisição com Isenção

72 Operação de Aquisição com Suspensão

73 Operação de Aquisição a Alíquota Zero

Já no item "**Conceito de Industrialização Previsto na Legislação do IPI Adotado Expressamente pela Lei n.º 10.417/2000**", a contribuinte — após reproduzir o art. 4º da Lei n.º 4.502, os artigos 8º e 35 do Regulamento do IPI, o Parecer Normativo Cosit n.º 24/2013 (quando pratica operações de compra e revenda, não o faz na condição de industrial, mas de comercial), o conceito de produto industrializado dado por José Cassiano Borges e Maria Lúcia dos Reis, a Solução de Consulta n.º 12/2013 (O IPI incide na saída do estabelecimento industrial de produtos que nele foram submetidos à operação de industrialização) — apresenta a seguinte conclusão: *"somente deve ser o contribuinte qualificado como "industrial" em relação aos produtos que promova/execute a industrialização, sendo incabível a indistinta extensão desta qualificação a qualquer produto meramente revendido"* .

Cita ainda parcialmente o art. 3º da Lei n.º 6.360/1976 (o conceito de fabricação é sinônimo de produção) e o art. 4º da Lei n.º 5.991/1973, que dispõe sobre controle sanitário de comércio de medicamentos. Destaca que *"a legislação sanitária determina que a qualificação do fabricante também deve constar tanto da embalagem, quanto da bula dos produtos, que são previamente aprovados pela ANVISA"*.

Após asseverar que somente a Lei pode definir o conceito de contribuinte, diz: *"o equívoco fiscal é manifesto, na medida em que um contribuinte pode atuar de ambas as maneiras com relação aos produtos aos quais dá saída, quais sejam (i) industrial/fabricante, ao promover operação de industrialização sobre determinado produto; ou (ii) comercial, ao realizar mera revenda de determinado produto"*. E para corroborar com esse entendimento, citou os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo e o entendimento de José Eduardo Tellini Toledo.

Transcreve ainda duas soluções de consulta e o art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1396/2013, que estabelece que as Soluções de Consultas Cosit e de Divergências possuem efeitos vinculante no âmbito da RFB. E, na sequência, afirma que a autoridade fiscal não observou a Solução de Consulta Cosit n.º 24/2002, que diz: *"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"*.

Transcreve parcialmente a doutrina citada pela fiscalização e afirma que esta mesma reconhece como legítimo o seu posicionamento. E conclui o item assim:

Portanto, à luz de todo o exposto, pode-se afirmar que os arts. 1º e 2º da Lei n.º 10.147/2000 podem assim ser resumidos:

a incidência concentrada de que trata o art. 1º alcança as pessoas jurídicas fabricantes ou importadoras **apenas** em relação aos produtos listados **e por elas industrializados ou importados**;

a alíquota zero prevista no artigo 2º se aplica à todas as operações de **revenda** dos produtos listados, por quaisquer pessoas jurídicas, inclusive aquelas que **também** industrializem os outros produtos listados (ainda que do mesmo gênero);

3.a pessoa jurídica **industrial não é, nem por equiparação, estabelecimento industrial em relação às operações de mera revenda**.

Sendo assim, nas vendas em debate, não tendo atuado a Impugnante "na condição de industrial ou de importador" , nos termos da legislação do IPI e de acordo com o permissivo legal contido no referido artigo 2º da Lei n.º 10.147/00, pode se aproveitar do benefício da alíquota zero, devendo esta Turma Julgadora determinar o cancelamento das autuações.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

No item *"Da Analogia com a Tributação Monofásica dos Setores de Bebidas Frias - Princípio da Legalidade / Tipicidade Cerrada"*, para defender que a receita de revenda não se confunde com a receita decorrente da venda de mercadorias de produção própria, para fins de tributação do PIS e Cofins, a contribuinte transcreve os artigos 58-A a 58-U da Lei n.º 10.833/03, acrescentado pela Lei n.º 11.727/2008, cita o princípio da estrita legalidade e os ensinamentos do professor Roque Antônio Carraza sobre o princípio da tipicidade cerrada e da estrita legalidade. E conclui o item fazendo a seguinte analogia:

Portanto, traçando um paralelo da legislação de bebidas frias com a Lei n.º 10.147/2000, adotada no presente caso, resta ainda mais notório o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal em pretender equiparar a Impugnante a industrial quando pratica as meras vendas dos produtos sujeitos à tributação monofásica, afrontando indubitavelmente os limites ao poder de tributar delineados de maneira clara e didática pela Constituição Federal.

No item *"Da Analogia com a Operação de Industrialização por Encomenda - Solução de Divergência COSIT n.º 42, de 03 de novembro de 2008"*, após transcrever parcialmente a Solução de Divergência COSIT n.º 42/2008, sintetiza-a assim: *"(i) que a natureza da pessoa jurídica é irrelevante; na medida em que (ii) deve-se avaliar a operação para a aplicação das alíquotas diferenciadas ou da alíquota zero (industrialização ou comercialização); e (iii) a impossibilidade de o Fisco se valer de uma interpretação teleológica, ou argumentos de cunho econômico, visando ao afastamento da alíquota zero do contribuinte que procede à mera revenda e não pratica atividade de industrialização sobre o produto, como será pormenorizadamente abordado adiante"*. Na conclusão do item disse:

Desta feita, aplicando-se tais ditames ao presente caso concreto, resta ainda mais evidente que a Impugnante atuou em absoluta conformidade com a legislação de regência ao aplicar a alíquota zero na revenda dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal.

Isto porque, a despeito de ter natureza híbrida (que é irrelevante para a análise das normas em questão - artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 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 4.º, do RIPI, de modo que faz jus à aplicação da alíquota zero, nos exatos termos do quanto asseverado na Solução de Consulta n.º 42/08.

No tópico seguinte, *"Da Aplicabilidade da Alíquota Zero Independentemente do Aproveitamento de Créditos"*, cita o art. 24 da Lei n.º 11.727/2008 e novamente o princípio da estrita legalidade e diz: *"de acordo com o artigo 24, da Lei n.º 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 meio de lei, como ocorreu para o setor de bebidas frias"*.

Afirma ainda que *"o STJ, ao analisar o caso de uma distribuidora de medicamento, no REsp n.º 1.051.634-CE, já reconheceu que, ao contrário do que foi aventado pelo Sr. Agente Fiscal, não existe qualquer incompatibilidade entre a saída de produtos à alíquota zero e a apropriação de créditos do PIS e da COFINS. Ou seja, a argumentação de um princípio de arrecadação que se sobreporia à normais legais escritas e formais já foi afastada pelo STJ, não podendo prevalecer, portanto, tal linha de raciocínio nas esferas administrativas"*.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

E conclui o item assim: *"Diante do exposto, tendo sido evidenciado que, diferentemente do que alegou o Sr. Agente Fiscal, não existe qualquer incompatibilidade entre a saída de produtos à alíquota zero e a apropriação de créditos do PIS e da COFINS, e que a Impugnante agiu em estrita observância ao que dispõe a legislação fiscal, deve esta Turma Julgadora cancelar integralmente os autos de infração originários deste processo administrativo"*.

No tópico *"Da Impossibilidade da Incidência do PIS e da COFINS no Regime Monofásico em mais de uma Única Operação"*, a contribuinte defende que as contribuições previstas no artigo 195 da Constituição Federal e sujeitas ao regime monofásico incidirão uma única vez. E para corroborar com o seu entendimento, cita o voto-vista proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.051.634-CE pela Ministra Regina Helena Costa do E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), cuja ementa é:

PROCESSUAL. CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS.

POSSIBILIDADE.BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTE. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

- O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

- O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTE, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

- O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

- Agravo Regimental provido."

Por fim, requer: *"não há que se falar que se pleiteia a declaração de inconstitucionalidade de lei por corte administrativa, o que é certamente vetado. O que se requer é o afastamento de linha interpretativa adotada pelo Sr. Agente Fiscal em favor daquela adotada pela Cosit e que se amolda perfeitamente aos ditames constitucionais"*.

Da Falta de Motivação dos Lançamentos

Neste item, a contribuinte alega que a autoridade 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"*.

Afirma que as aquisições de produtos com CST 70, no ano-calendário 2013, aproximam-se de R\$ 95 milhões, conforme consta da EFD-Contribuições. Para demonstrar tal afirmativa, junta como exemplo o DANFE nº 000.000.920 - Série 009 (Doc. 3). E apresenta a primeira conclusão do item:

Portanto, esta Turma Julgadora deve cancelar os presentes autos de infração, uma vez que o Sr. Agente Fiscal *levou em consideração, de forma desmotivada, as receitas oriundas das revendas de produtos comprados de revendedores*.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

Caso assim não se entenda, o que se alega a título meramente argumentativo, devem ser, ao mínimo, excluídas as receitas decorrentes destas operações das bases autuadas ou, alternativamente, reconhecidos os créditos nas operações de aquisição de produtos de revendedores e não de industriais.

Na sequência, alega que a fiscalização lançou um crédito tributário no valor de R\$ 196.499,75 sem tecer qualquer tipo de motivação, impossibilitando-a de precisar a razão da cobrança efetuada. Na segunda conclusão, diz:

Diante do que foi até aqui exposto, esta Turma Julgadora deve cancelar os presentes autos de infração, uma vez que o Sr. Agente Fiscal buscou constituir supostos créditos tributários sem tecer qualquer tipo de motivação, no que diz respeito à (i) receita decorrente da revenda de produtos adquiridos de revendedores e (ii) aos débitos de PIS e da COFINS apurados com base nas "alíquotas normais".

Da Teoria Criada pela Fiscalização e da Não Aplicação dos Conceitos Expostos no Tópico Anterior

Neste subtópico, assim como ocorreu no anterior, a impugnante subdividiu em itens para discorrer de forma pontual sobre os equívocos nas premissas e fundamentações em que incorreu o auditor fiscal, conforme a seguir sintetizado:

Da Interpretação Finalística x Princípio da Legalidade/Tipicidade para Determinação de Aspectos Fundamentais do Fato Gerador

Discorre sobre os métodos de interpretação das leis, citando os ensinamentos de Miguel Reale sobre o tema, para defender que "*a Lei nº 10.147/00 foi categórica ao estabelecer o recolhimento das contribuições com base nas alíquotas diferenciadas aplica somente para aquelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização, nos termos da legislação do IPI. Considerando-se esta previsão expressa, é evidente que o legislador desonerou aqueles contribuintes, que como a Impugnante, não realizam nenhum tipo de transformação, beneficiamento, montagem, etc., nos produtos. Esta, sim, foi a real "finalidade" do legislador. Caso contrário, implicaria a legislação em uma tributação dobrada na situação vivida pelo Impugnante, sem qualquer possibilidade de abatimento da tributação anterior durante os primeiros 8 anos de vigência desta legislação*" e que o comando constitucional de incidência única, previsto no parágrafo 4º do artigo 149 da Constituição Federal, foi complementemente ignorado. E apresenta a primeira conclusão do tópico:

Sendo assim, conclui-se 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 Turma Julgadora determinar o cancelamento integral das autuações.

Cita e transcreve doutrinas e jurisprudência administrativa sobre os princípios da legalidade e da tipicidade e sobre a interpretação teleológica ou finalística das normas. E, após novamente citar o Resp nº 1.051.634-CE, que decidiu que não existe incompatibilidade entre a saída de produtos à alíquota zero com a apropriação de créditos do PIS e da COFINS apurados no regime monofásico, e asseverar que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, conclui:

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***

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

formalmente pela própria Receita Federal por meio da Resposta à Consulta Cosit n.º 24/02, que continua válida, e pela Solução de Divergência n.º 41/08, que também não foi revogada.

Ora, se não houve qualquer alteração na norma instituidora dos débitos (Lei n.º 10.147/00), não há qualquer razão para que a Fiscalização a interprete conjuntamente com a Lei n.º 11.727/08, que sobreveio ao ordenamento jurídico - frise-se - 08 anos depois. Este procedimento nem sequer pode ser classificado como uma interpretação finalística, como intentou a Fiscalização, mas sim uma ***efetiva distorção da legislação.***

Ad Argumentandum - Caso se Entenda que Devem ser Aplicadas as Alíquotas Diferenciadas na Revenda, deve ser Concedido o

Direito ao Crédito Presumido

Neste item, a contribuinte requer que, caso esta Turma Julgadora entenda pela manutenção das autuações ora combatidas, o que se alega de forma subsidiária, seja determinado, expressamente, o abatimento, no valor autuado, do crédito presumido de que trata o artigo 3º da Lei 10.147/00.

Ad Argumentandum - Caso se Entenda que Devem ser Aplicadas as Alíquotas Diferenciadas na Revenda, deve ser Concedido o Direito ao Crédito sobre as Devoluções

De igual maneira, requer que, caso esta Turma Julgadora entenda que as autuações não merecem ser integralmente canceladas, proceda-se à re-apuração do suposto montante devido a título de PIS e COFINS para que seja abatido também os créditos decorrentes de devoluções.

Menciona que: *"as informações referentes às devoluções constam da DIPJ da Impugnante, de modo que era dever do Sr. Agente Fiscal, ao formalizar o lançamento fiscal, levar em consideração este montante, que no ano-calendário em análise foi superior a R\$ 260 milhões"*.

Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

Neste subtópico, a impugnante requer, na remota hipótese desta Turma Julgadora não entender pela necessidade de cancelamento integral da exigência fiscal, que, ao menos, sejam excluídos das bases de cálculo do PIS e da COFINS, apurados pela fiscalização, os valores recolhidos pela Impugnante a título do ICMS, em linha com o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"), no julgamento do Recurso Extraordinário ("RE") n.º 574.706, submetido ao rito da repercussão geral (arts. 1.036 a 1.041 do Novo Código de Processo Civil - Lei n.º 13.105/2015), cuja base de cálculo totaliza aproximadamente R\$ 548 milhões no ano-calendário 2013.

Ad Argumentandum - Da Impossibilidade de se Exigir da Impugnante a Multa de Ofício e os Juros de Mora

Neste, a impugnante requer que, caso esta Turma Julgadora entenda pela manutenção do presente lançamento, sejam cancelados os valores referentes à multa de ofício e aos juros de mora, com base no art. 110 e 111 do Código Tributário Nacional (CTN), que trazem respectivamente o princípio da proteção à confiança e do *in dubio pro contribuinte*.

Nas conclusões do tópico ***"DEBITO"***, a contribuinte disse:

Como síntese de todas as alegações expostas, a Impugnante aguarda o cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo, com base nos argumentos expostos e abaixo resumidos, eis que as infundadas alegações fiscais não encontram amparo jurídico que lhes permita subsistir, pois:

(i) A Fiscalização não poderia ter alterado o critério jurídico adotado na autuação lavrada em 2013 (objeto do processo administrativo n.º 16004.720544/2013-14) quando da

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

fundamentação do presente lançamento, emrazão das claras disposições do artigo 146, do CTN, bem como da existênciade solução de consulta vinculante contrária à "nova opinião jurídica ", motivopelo qual deve esta Turma Julgadora decretar a nulidade dos autos de infraçãoora combatidos.

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

(iii)Portanto, partindo-se da premissa de que a Impugnante apenas revendeutais produtos, não há que se cogitar seu enquadramento no artigo 1º, da Lei nº10.147/2000, que traz como sujeito passivo do fato gerador da obrigaçãotributária 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 RIFI(transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, etc.), o que nãoocorre na mera revenda de produtos, motivo pelo qual se afastam as alegaçõessfiscais no sentido de que a Impugnante atua como "industrial" nestasoperações;

(v)De acordo com a legislação regulatória, fabricante é aquele que promoveas 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 tributaçãoomonofásica poderão se valer da alíquota zero nesta operação, como forma degarantir a eficiência e finalidade do regime monofásico;

(vii)O aproveitamento da alíquota zero pela Impugnante encontra respaldo nalegislação, na doutrina específica sobre tributação dos produtos sujeitos aoregime 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 vendas 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;

(xiii)O E. STJ já decidiu que não existe qualquer tipo de incompatibilidade na saída de produtos à alíquota zero e a apropriação de créditos do PIS e da COFINS.

(xiv)De acordo com o artigo 149, §4º da Constituição Federal, no regime monofásico do PIS e da COFINS haverá a incidência destas contribuições uma única vez, de modo que a interpretação do Sr. Agente Fiscal viola o referido comando constitucional.

(xv)O Sr. Agente Fiscal não teceu qualquer comentário acerca das operações de (i) revenda de produtos adquiridos de revendedores e (ii) do lançamento no valor de R\$ 196.499,75, evidenciando-se, assim, a falta de motivação e a iliquidez dos autos de infração, o que acarreta na sua nulidade (tópico III. 1.1).

(xvi)Caso não se entenda pelo cancelamento integral dos autos de infração,deve ser, ao menos, reconhecido o direito da Impugnante à apropriação decréditos presumidos, bem como créditos decorrentes da devolução de mercadorias.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

(xvii)O STF já decidiu, em sede de repercussão geral, que o "ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins ", razão pela qual, ao mínimo, estes valores, na ordem de R\$ 548 milhões, devem ser excluídos das bases autuadas neste processo administrativo.

(xviii)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;

CRÉDITOS

Neste tópico, da mesma forma como tratado no anterior, a contribuinte, com o objetivo de demonstrar a improcedência das glosas efetuadas, trata as questões das glosas em subtópicos e itens, conforme será resumido abaixo.

Destaca inicialmente que a totalidade dos créditos glosados pela fiscalização foram imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial e enquadram-se perfeitamente no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Da Correta Escrituração dos Créditos no EFD-Contribuições

A contribuinte assevera que a fiscalização, indevidamente, optou por conduzir seus trabalhos com base nas informações disponíveis no DACON, embora essa tivesse informado a ela que deveria se pautar nas informações da EFD-Contribuições. Alega ainda que a fiscalização solicitou que as informações "*fossem apresentadas em formatos não previstos lei, além de gerar um retrabalho para a Impugnante, poderiam levar a distorções, tendo em vista que a Impugnante é uma companhia que fatura mais de R\$ 5 bilhões anuais*". E, no final do subtópico, conclui:

Contudo, ao assim proceder, a Fiscalização acabou por (i)desconsiderar de forma arbitrária a escrituração digital (EFD-Contribuições) a que está obrigada a Impugnante e, por consequência, a (ii) glosar créditos em valores superiores aos apropriados de fato pela Impugnante, maculando-se assim os lançamentos fiscais em sua integralidade. E o que se passa a demonstrar.

Dos Equívocos Cometidos pelo Sr. Agente Fiscal

A impugnante afirma que a fiscalização, "*ao verificar os créditos apropriados pela Impugnante durante o ano-calendário de 2013, valeu-se, de forma totalmente equivocada e indevida, das informações constantes no Dacon, ao invés de extrair estes dados do EFD-Contribuições, no qual estavam disponibilizadas detalhadamente todas as informações referentes aos créditos de fato apropriados*".

Sustenta que a ECD possui peculiaridades que não a torna o instrumento propício para avaliar a tomada de crédito de PIS e de Cofins por um determinado contribuinte e que a fiscalização não formalizou o lançamento fiscal com base nos créditos que foram efetivamente apropriados pela impugnante no ano-calendário 2013, mas sim com base nos saldos contábeis registrados nas contas em que houve a apropriação de créditos.

Afirma ainda que o agente fiscal, ao agir desta forma, acabou glosando supostos créditos de PIS e da Cofins que sequer se apropriou. E, na sequência, cita o seguinte exemplo:

Em relação aos "Brindes ao Consumidor Final", por exemplo, houve uma glosa sobre uma base de R\$ 5.038.453,37, apesar da Impugnante ter informado durante a Fiscalização que os créditos apropriados foram de R\$ 77.989,09, conforme consta do próprio TVF:

"64. A fiscalizada informou em sua resposta datada de 28/12/2016, que se apropriou de somente R\$ 77.989,09 em créditos do PIS e da COFINS quanto aos lançamentos a débito ocorridos na conta contábil n° 6121502 -Brindes ao Consumidor Final, como parte da base de cálculo dos créditos apropriados na linha 2 do DACON "Bens

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

utilizados como insumo". As informações relativas à base de cálculo também foram prestadas por intermédio da EFD-Contribuições, em que se encaminhou os livros de registro de entradas. Com efeito, neste caso, a fiscalizada identificou a base de cálculo dos créditos com base nos CFOP e também de acordo com o n.º da conta contábil em que as despesas/aquisições foram escrituradas. " (fl. 28 do TVF; g.n.)

Considerações Sobre o Regime da Não-Cumulatividade Para o PIS e a COFINS

Neste item, a impugnante inicia rememorando o histórico da não cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins (EC n.º 42, repercussão nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, origem da não cumulatividade - IPI/ICMS), transcreve a exposição dos motivos das leis instituidoras do regime não cumulatividade, um trecho de uma decisão judicial do TRF da 4ª Região e parcialmente o art. 195 da Constituição Federal. Explica o instituto da não cumulatividade e, na sequência, apresenta o seu primeiro entendimento: *"A luz destes dispositivos legais, infere-se que qualquer bem ou serviço aplicado ou consumido na produção ou fabricação ou comercialização do produto dá ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS"*

Afirma que o regime da não cumulatividade não se confunde com qualquer tipo de benefício fiscal, por não se tratar de suspensão ou exclusão de crédito tributário ou mesmo da outorga de isenção, mesmo que parcial, mas sim da metodologia pelo qual o tributo deve ser calculado, anulando-se ou não os efeitos das etapas econômicas anteriores, motivo pelo qual a interpretação desse regime deve ser ampla e irrestrita.

Reproduz parcialmente uma decisão do CARF, para corroborar com entendimento de que o conceito de insumo deve contemplar a totalidade das despesas com bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento da sua atividade econômica e na geração de suas receitas.

Na sequência, cria o subtópico denominado **"O Conceito de Insumo para Fins de Creditamento do PIS e da COFINS"**, iniciando-o com a seguinte afirmação: *"A fim de limitar o conceito de insumo, a RFB expediu as Instruções Normativas n.º 247, de 21 de novembro de 2002 e n.º 404, de 12 de março de 2004, as quais, em seu artigo 66, § 5º, incisos I e II, e artigo 8º, § 4º, incisos I e II, respectivamente, assinalaram o que se entende por insumos" .*

Na sequência, reproduz parcialmente as instruções normativas supracitadas, discorre sobre o conceito de insumo na visão da Receita Federal (mais restritivo -conceito estabelecido no RIPI), para em seguida afirmar que *"é obvio que a Receita Federal e seus agentes não tem o condão de RESTRINGIR os créditos previstos em lei, principalmente quando decorrem de uma previsão constitucional"*.

Traz a baila jurisprudências administrativas e judicial, bem assim entendimento da doutrina, corroborando sua concepção acerca do tema: *"o conceito de "insumo" no contexto dessas contribuições deve ser entendido de forma mais ampla, contemplando a totalidade dos dispêndios que são essenciais e estão relacionados à atividade principal da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento" .*

Afirma que diferentemente da alegação do auditor fiscal, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) *"adotou interpretação no sentido de que, em se tratando de insumo necessário a geração de receitas, este deve ser passível de creditamento pelas citadas contribuições"*, por meio do voto prolatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques no âmbito do julgamento do Recurso Especial n.º 124.631-7.

Discorre sobre os andamentos das decisões judiciais e administrativas sobre o tema combatido para apresentar a seguinte conclusão: *"diante das possíveis dúvidas acerca do conceito de insumo para fins da apuração de créditos de PIS e de COFINS, a jurisprudência vem se firmando no sentido de que, dada a sistemática da não-cumulatividade dessas contribuições, tal conceito não deve ser entendido de forma tão*

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

restritiva como pretendido pelas referidas instruções normativas, devendo abranger se não todas as despesas necessárias da pessoa jurídica, ao menos, os custos essenciais e inerentes relacionados diretamente à sua atividade principal, essenciais à geração de receitas".

A seguir, a impugnante busca demonstrar que os "*créditos por ela apropriados, indevidamente glosados pelo Sr. Agente Fiscal, decorrem de dispêndios incorridos para viabilizar a sua atividade, de modo que sem eles, não seria possível auferir as receitas decorrentes da alienação de seus produtos*".

Após alegar que a fundamentação da autoridade fiscal é genérica, inclusive glosando créditos de operações que não geraram créditos, o qual já seria o suficiente para o cancelamento dos lançamentos, defende a apuração de créditos do PIS e Cofins em relação aos serviços a seguir:

Serviços de Assessoria e Consultoria, Análise Laboratorial, Informática e Desenvolvimento de Embalagens;

Mão de Obra Temporária;

Reparação de Máquinas e Instalações;

Fretes e Serviços de Paletização e Reacondicionamento de Produtos;

Comissões Pagas a Pessoas Jurídicas;

Serviços de Marketing, Publicidade e Propaganda; e

Pesquisa de Mercado.

Para cada um dos serviços acima, a contribuinte apresentou um extenso arrazoado para defender o direito aos créditos nessas operações.

Já no tópico "*Da Forma de Reconhecimento e Aproveitamento de Créditos Extemporâneos*", inicialmente, a contribuinte esclarece que "*informou como créditos extemporâneos valores não apropriados anteriormente, por si ou por empresa sucedida, devido a erro na interpretação ou decorrente de erro de fato. Com relação aos créditos aproveitados extemporaneamente pela Impugnante*". Contudo, a autoridade fiscal glosou esses créditos porque a contribuinte não retificou os DACON e DCTF correspondentes.

Assevera que a própria Receita Federal já firmou entendimento no sentido de que é permitido o direito ao aproveitamento de crédito de PIS e Cofins pela pessoa jurídica em meses subsequentes. Para corroborar com o seu entendimento trouxe à baila uma solução de consulta e uma jurisprudência administrativa sobre o tema.

Discorre também sobre os procedimentos adotados e sobre a fundamentação aplicada pela fiscalização. E afirma:

Há de se destacar que, como mencionado, ***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: retificação da DACON anterior, 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 SRFB; e registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo.

Informa que, para apropriar-se dos créditos, valeu-se do segundo entendimento. Transcreve algumas jurisprudências administrativas para fortalecer o seu entendimento/procedimento e conclui:

Assim, novamente, em atenção ao princípio da busca da verdade material deverá essa Turma Julgadora analisar todos os fatos e documentos apresentados, os quais

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

comprovam que a Impugnante tem direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, com o cancelamento da glosa promovida pela Fiscalização e reconhecimento do direito aos créditos extemporâneos de PIS e COFINS aproveitados pela Impugnante.

No tópico "*Glosa Indevida dos Créditos Relativos a Encargos de Depreciação/Amortização*" — após dizer que a autoridade fiscal entendeu que apenas "*os encargos de depreciação/amortização referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado diretamente aplicados no processo de produção de bens e prestação de serviços seriam passíveis de gerar créditos destas contribuições*" e reproduzir parcialmente uma decisão do CARF, com o entendimento de que os encargos de depreciação/amortização de bens essenciais à atividade do contribuinte geram crédito de PIS e da COFINS, ainda que não tenham sido empregados de forma direta no processo produtivo, e tabelar/identificar alguns dos bens — apresenta a seguinte conclusão:

Diante do exposto, tendo sido demonstrada a insubsistência da glosa referente aos encargos de encargos de depreciação/amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado promovida pelo Sr. Agente Fiscal, também esta parcela da exigência fiscal deve ser integralmente cancelada por esta Turma Julgadora.

No último tópico antes do pedido, "*Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa*", defende, caso prevaleça a exigência, a ilegalidade/afastamento da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal. Para corroborar com o seu entendimento, cita jurisprudências administrativas e conclui o tópico dizendo:

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante aguarda que essa Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração.

Por fim, no pedido requereu a esta Turma de julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração de PIS e COFINS.

E: Caso não se determine o cancelamento integral das autuações, requer-se, ao menos, (i) o reconhecimento do crédito presumido nos termos do tópico III. 1.2; (ii) a exclusão das receitas oriundas da revenda de produtos adquiridos de revendedores da base de cálculo das autuações ou o reconhecimento do crédito nestas operações nos termos do tópico III. 1.; (iii) o reconhecimento do crédito decorrente das devoluções de mercadorias termos do tópico III.2; (iv) a exclusão dos valores recolhidos a título de ICMS das bases autuadas nos termos do tópico III.1.3; (v) a exoneração da multa e dos juros de mora, em razão da aplicação do artigo 100, do CTN nos termos do tópico III. 1.4; (vi) a limitação da glosa ao valor dos créditos efetivamente apropriados pela Impugnante; e (vii) o reconhecimento da não incidência de juros sobre a multa.

DA CONVERSÃO DO PROCESSO EM DILIGÊNCIA

Em face das alegações da contribuinte na impugnação de que, dentre outras, houve mudança de critérios jurídicos aplicados em outro procedimento fiscal, além de impropriedades do lançamento, fez-se necessário, antes da apreciação do mérito, converter o processo em diligência para que a DRF de origem se manifestasse e/ou esclarecesse sobre alguns fatos narrados pela recorrente.

Cumprida a diligência, a DRF de origem emitiu Despacho, respondendo os questionamentos desta DRJ (fls. 1282 a 1295).

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

Cientificada da diligência, a contribuinte apresentou a Impugnação complementar (fls. 1301 a 1324).

Ato contínuo, a DRJ-RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2012, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DE CONSULTORIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços administrativos e sobre serviços de consultoria, por ausência de previsão legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2012, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS E DECONSULTORIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços administrativos e sobre serviços de consultoria, por ausência de previsão legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2012, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Descabe sustentar nulidade do despacho decisório que respeitou os requisitos legais previstos e proporcionou amplo direito de defesa.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DECISÕES DE TERCEIROS. NÃO VINCULAÇÃO.

Os acórdãos do CARF e as decisões de terceiros não possuem caráter vinculante para a DRJ.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Correta a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, porque ela compõe o crédito tributário.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos somente se admite após a retificação do Dacon e, se for o caso, da DCTF do período de sua apuração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na impugnação quanto às infrações lançadas.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 24 de julho de 2019, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, manifestou-se sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal referente à COFINS e PIS não cumulativos referente ao período de 01/2013 a 12/2013, no qual se identificou a insuficiência de recolhimento das contribuições em razão da saída na revenda dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal sem a incidência das contribuições, da exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas e, por fim, a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

No presente processo, a autuada apresentou o recurso, no qual, entre outros, alegou que “na remota hipótese de se entender que as receitas auferidas na revendas” estão sujeitas à incidência prevista na Lei n.º 10.147, devem ser deduzidos os créditos sobre devoluções de vendas posto que como aplicava alíquota zero nas suas saídas desses produtos e ao se aplicar alíquotas diferenciadas, como entende a Fiscalização, faria jus ao crédito na devolução.

Na sua impugnação, detalhou essa alegação:

Em outras palavras, na hipótese de Autoridade Lançadora alterar o critério jurídico aplicável na operação fiscalizada, no caso a alteração da alíquota de saída de zero para 12%, é necessário ajustar toda a apuração do contribuinte, como, por exemplo, a tomada de créditos na devolução ou a apropriação de créditos outorgados, a fim de se determinar efetivamente o **tributo devido** no critério jurídico entendido como correto pelo Agente Lançador.

Assim, é incontestável que, mantida a mudança de critério jurídico pretendido pelo Fisco, tais créditos deveriam ter sido considerados pela Fiscalização no momento da lavratura dos autos de infração para determinação do efetivo tributo devido, e não foram devidamente abordados no Despacho ora combatido.

Aduz ainda que o valor ignorado teria potencial para reduzir bastante a autuação, pois teve devoluções no montante de aproximadamente 260 milhões, conforme informado na DIPJ.

Como se observa nos autos, o crédito pleiteado pelo Contribuinte tem previsão no inciso viii, do artigo 3º da Lei n.º 10.637/02 e Lei n.º 10.833/03.

Tal temática também foi objeto da diligência fiscal determinada pela DRJ a fim de que a Autoridade Fiscal esclarecesse se os referidos créditos foram considerados na apuração do lançamento. Bem como, elaborasse planilhas demonstrando os efeitos de tais créditos no lançamento, caso não os tenha considerado.

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10882.722138/2017-95

Ocorre que a Autoridade Fiscal ignorou essa solicitação não esclarecendo se de fato foram excluídos tais créditos a que o contribuinte teria direito, conforme se observa na informação fiscal da diligência. Assim, essa questão ainda precisa ser esclarecida a fim de garantir que seja aplicada a verdade material ao julgamento.

Outra questão também que não restou esclarecida na referida diligência da DRJ e no TVF é se houve, de fato, a tributação nas saídas dos produtos mencionados (medicamentos, perfumaria, toucador e higiene pessoal) na hipótese em que a Recorrente praticou a revenda de mercadorias adquiridas de outros revendedores, e não outros industriais, nas quais, segundo a Recorrente, não se apropriou de créditos (vide item 24 do TVF).

A Recorrente afirma que não houve apropriação de créditos nesse caso pela Empresa quando da aquisição de revendedores. Conforme aduz, tal informação poderia ser obtida facilmente pela Fiscalização a partir da EFD-Contribuições, na qual há registro de diferente “Código da Situação Tributária – CST” para as operações que não geram direito a crédito destas contribuições: CST 70 - Operação de Aquisição sem Direito a Crédito.

Dessa forma, entendo que se a própria Autoridade Fiscal atribuiu a tributação em todas as operações de saída da Recorrente dos produtos mencionados, motivo pelo qual, seria uma questão de coerência/consequência lógica que verificasse todos os reflexos da nova classificação jurídica que deu a tais fatos.

Em prestígio ao princípio da verdade material, entendo que essas questões devem ser esclarecidas pela Autoridade Fiscal uma vez que têm relevante reflexo direto sobre o valor da autuação.

Assim, a fim de melhor subsidiar o julgamento da lide e de se evitar possível exigência de crédito tributário indevido, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem para a Autoridade Administrativa adote as seguintes providências:

- 1- Informe se nos cálculos da autuação foram levados em consideração créditos na devolução de produtos revendidos sujeitos às alíquotas diferenciadas, conforme prevê inciso viii, do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, naqueles casos em que a empresa também proceda à industrialização ou importação dos citados produtos;
- 2- Apurar os referidos créditos e elaborar planilha indicando o efeito de tais créditos sobre o lançamento, em caso deles não terem sido considerados no momento da elaboração do auto de infração;
- 3- Informar se houve, de fato, a tributação nas saídas dos produtos mencionados (medicamentos, perfumaria, toucador e higiene pessoal) na hipótese em que a Recorrente praticou a revenda de mercadorias adquiridas de outros revendedores, e não outros industriais, nas quais, segundo a Recorrente, não se apropriou de créditos (vide item 24 do TVF), conforme alegado no item “Da Falta de Motivação dos Lançamentos” do recurso voluntário. Informar qual a fundamentação para essa tributação, caso tenha ocorrido. Bem como, em caso de tributação de tais valores na autuação na saída, informar se foram considerados ou deveriam ter sido considerados créditos na entradas, devendo-se elaborar planilha com os débitos e créditos relacionados com essa situação exposta;
- 4- Elaborar relatório fiscal com as conclusões tomadas na diligência fiscal;

Fl. 22 da Resolução n.º 3402-003.971 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722138/2017-95

5- após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Que os autos retornem a este Colegiado para continuidade do julgamento nos termos regimentais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Pedro Sousa Bispo