



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.723441/2019-92
RESOLUÇÃO	3202-000.454 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BEIERSDORF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se dos Autos de Infração, lavrados pela DRF/Franca/SP em 12/12/2019, para exigência da Contribuição para o PIS/Pasep (R\$ 2.779.366,78) e da COFINS (R\$ 13.012.490,73), na sistemática não cumulativa, relativos ao(s) fato(s) gerador(es) de 01/2017 a 12/2017, no valor

total de R\$ 15.791.857,51, incluídos a multa de ofício qualificada (150%) e os juros de mora calculados até 12/2019, em razão de insuficiência de recolhimento na tributação monofásica (concentrada) à alíquota diferenciada.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 14-106.953, da 11ª TURMA DA DRJ/RPO.

Trata-se dos Autos de Infração, lavrados pela DRF/Franca/SP em 12/12/2019, para exigência da Contribuição para o PIS/Pasep (R\$ 2.779.366,78) e da COFINS (R\$ 13.012.490,73), na sistemática não cumulativa, relativos ao(s) fato(s) gerador(es) de 01/2017 a 12/2017, no valor total de R\$ 15.791.857,51, incluídos a multa de ofício qualificada (150%) e os juros de mora calculados até 12/2019, em razão de insuficiência de recolhimento na tributação monofásica (concentrada) à alíquota diferenciada.

A infração foi detalhada no Relatório Fiscal de e-fls. 1026/1049 e enquadrada nos dispositivos legais constantes dos Demonstrativos que acompanham o auto de infração às e-fls. 1051 e 1057.

No referido Relatório Fiscal, a fiscalização informa que a ação fiscal objetivou verificar o cumprimento de obrigações tributárias relativas ao PIS/Pasep e a Cofins, no ano de 2017, no regime monofásico, com aplicação de alíquotas diferenciadas determinadas pelo art. 1º, “b”, da Lei nº 10.147, de 21/12/2000.

Descreve a data da constituição da empresa (25/04/1997) e o objeto social da contribuinte como sendo na área de fabricação e comércio de cosméticos, perfumaria e higiene pessoal, entre outros. Acrescenta que a empresa é controlada pelo grupo econômico multinacional que detém os direitos de industrialização e comercialização de produtos de higiene e toucador da marca Nívea.

Aponta que no ano-calendário de 2017 a pessoa jurídica apurou seu resultado pelo lucro real e as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins no regime não cumulativo.

E apresenta a seguinte síntese das irregularidades verificadas:

A fiscalizada auferiu receitas decorrentes de vendas de produtos classificados nos NCM 3304.10.00, 3304.99.10, 3304.99.90, 3305.10.00, 3307.10.00, 3307.20.10 e 3307.20.90 adquiridos de terceiros e as considerou sujeitas à alíquota zero, o que afronta o art. 1º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.147, de 21/12/2000, que prevê incidência monofásica das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins e aplicação de alíquotas diferenciadas de 2,2% e 10,3%, respectivamente, sobre as referidas receitas.

Como se verá no presente relatório, as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador dos produtos especificados na Lei 10.147/2000 estão sujeitas às alíquotas diferenciadas de PIS/Pasep e 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.

Descreve o início da ação fiscal (ciência em 10/10/2019), as intimações expedidas e as respostas fornecidas. Informa que, em atendimento à intimação, a fiscalizada apresentou:

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 4 - “planilha 1” com os dados das notas fiscais dos produtos adquiridos de outras pessoas jurídicas para revenda no mercado interno e respectivos valores das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devidos pelos vendedores decorrentes das operações (e-fls. 141/202), os quais serão descontados das contribuições devidas na presente ação fiscal; e - “planilha 2” com os dados das importações que teriam sido realizadas pelas empresas Comexport Trading Comércio Exterior Ltda e Cotia Vitória Serviços e Comércio SA (e-fls. 203/218), acrescida do esclarecimento de que a contribuinte não realizou importações direta ou por sua conta e ordem dos produtos em questão, mas apenas importação por encomenda, na condição de encomendante, nos termos da IN SRF nº 634/2006 e que as informações referem-se às aquisições realizadas no mercado interno no âmbito de importações por encomenda.

E apresenta a seguinte análise dos fatos:

7. Da análise dos fatos apurados 7.1. Da introdução No decorrer da auditoria fiscal foram analisados por amostragem os documentos fiscais (NFe), a ECF – Escrituração Contábil Fiscal, EFD – Escrituração Fiscal Digital/ICMS/IPI, EFD – Escrituração Fiscal Digital/Contribuições e a ECD – Escrituração Contábil Digital com vistas à verificação da regularidade da apuração das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins relativas ao ano calendário 2017.

7.2. Das informações extraídas da EFD – Contribuições A receita bruta total declarada pela fiscalizada somou a importância de R\$ 668.375.250,34, sendo R\$ 150.087.880,81 tributadas com alíquotas diferenciadas (2,2% e 10,3%) e o R\$ 497.885.754,28 consideradas como receita isenta, sem incidência, alíquota zero ou suspensão.

As receitas consideradas pela fiscalizada como não sujeitas ao pagamento das contribuições (Registros M400/M800) (fl.727) dividiram-se em:

- Alíquotas zero <> R\$ 172.361.133,35 - Tributação monofásica <> R\$ 301.217.642,31 - Sem incidência – Exportação <> R\$ 24.247.026,36 - Outras receitas sem incidência <> R\$ 59.952,26 Total <> R\$ 497.885.754,28 As receitas classificadas como “tributação monofásica” (sem incidência das contribuições) referem-se a revenda de produtos classificados com NCM 3304.10.00, 3304.99.10, 3304.99.90, 3305.10.00, 3307.10.00, 3307.20.10 e PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 5 3307.20.90 adquiridos das empresas COLEP PROVIDER AEROSSOL S/A – CNPJ básico nº 12.579.559;

COMEXPORT TRADING COMÉRCIO EXTERIOR LTDA – CNPJ Básico nº 01.135.153 e COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S/A – CNPJ básico:

01.826.229, conforme demonstrativo fls. 733/776.

Os produtos foram revendidos exclusivamente à empresa BDF NÍVEA LTDA – CNPJ nº 46.389.383/0005-66.

A fiscalizada não se creditou das referidas aquisições (bens para revenda)(fls.722/724).

Não há créditos acumulados de períodos anteriores (fls.725).

7.2.(sic) Da análise das notas fiscais eletrônicas emitidas pela fiscalizada Após análise das notas fiscais eletrônicas (Nfe – vendas) emitidas no período de janeiro a dezembro/2017, verificamos operações de vendas no mercado internº com CFOP 5102 –Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros e 5101 – Venda de produção do estabelecimento de produtos classificados com NCM 3304.10.00, 3304.99.10, 3304.99.90, 3305.10.00, 3307.10.00, 3307.20.10 e 3307.20.90 no montante de R\$ 301.217.642,31, conforme demonstrativo às fls.733/776.

Após intimada, a fiscalizada reclassificou as operações de vendas no CFOP 5101 (Venda de produção do estabelecimento) para 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

Não houve incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins nas referidas operações de vendas (revenda) e a fiscalizada classificou as receitas decorrentes como “isentas”, conforme EFD – Contribuições – Janeiro a dezembro/2017 (fl.727).

Intimada, a fiscalizada informou que as operações tratavam-se de mera revenda e que as receitas decorrentes estariam sujeitas à “alíquota zero” das contribuições em comento, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.147/2001 (fl.102).

Segundo entendimento da fiscalizada, apenas estariam sujeitas às alíquotas concentradas/diferenciadas as receitas decorrentes das vendas dos produtos que fossem por ela industrializados ou importados diretamente ou por sua conta e ordem.

Tais alegações não tem respaldo na legislação vigente e não devem prosperar.

7.3. Da atividade econômica da fiscalizada e do não enquadramento da fiscalizada no art. 2º da Lei nº 10.147/2000 PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 6 Como já relatado anteriormente, a fiscalizada tem como atividade econômica principal a industrialização e a comercialização de produtos de higiene e toucador da tradicional marca Nívea.

O artigo 2º da Lei nº 10.147/2000 assim dispõe:

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.

Cabe ressaltar que as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador dos produtos especificados na Lei 10.147/2000 estão sujeitas às alíquotas diferenciadas de PIS/Pasep e 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.

Corroborar esse entendimento o fato que, anteriormente à publicação da Lei nº 11.727/2008, as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial, portanto submetidas às alíquotas monofásicas, estavam sujeitas, no momento da revenda de produtos sobre os quais não houvessem exercido qualquer atividade industrial, ao pagamento das contribuições pelas alíquotas diferenciadas sem que lhe fossem assegurados a manutenção do respectivo crédito quando da sua aquisição e que, a partir de então, essas mesmas pessoas jurídicas têm o direito a descontar os valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência das aquisições.

Ou seja, o advento do art. 24 da Lei nº 11.727/2008 corrobora a interpretação a ser dada à sistemática monofásica em relação àquelas operações de revenda de produtos adquiridos no mercado interno por pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou importador.

7.4. Da origem e das aquisições dos produtos revendidos pela fiscalizada Os produtos revendidos pela fiscalizada (NCM 3304.10.00, 3304.99.10, 3304.99.90, 3305.10.00, 3307.10.00, 3307.20.10 e 3307.20.90) foram adquiridos das empresas COLEP PROVIDER AEROSOL S/A – CNPJ básico nº 12.579.559; COMEXPORT TRADING COMÉRCIO EXTERIOR LTDA – CNPJ Básico nº 01.135.153 e COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S/A – CNPJ básico nº 01.826.229.

Os produtos adquiridos da Comexport Trading e Cotia Vitória têm origem em importações por encomenda da fiscalizada (fls.203/218).

Importante destacar que, na importação por encomenda, o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante.

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 7 A pessoa jurídica importadora emite “nota fiscal de entrada de importação” e, posteriormente, nota fiscal de saídas dos produtos para a pessoa jurídica encomendante.

Houve incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre receitas auferidas pelas empresas COLEP, COMEXPORT e COTIA resultantes das vendas/saídas à fiscalizada, cujas contribuições serão aproveitadas e/ou descontadas daquelas apuradas na presente ação fiscal, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de Junho de 2008.

7.4.1. Das aquisições decorrentes das importações por encomenda e do aproveitamento ou creditamento dos valores devidos de PIS – Importação e Cofins – Importação pelas comerciais importadoras As importações por encomenda foram realizadas pelas empresas Comexport Trading Comércio Exterior Ltda (CNPJ nº 01.135.153/0001-70) e Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A (01.826.229/0003-04 e 01.826.229/0005-76) (fls.203/2018; 300/323).

A fiscalizada é a empresa encomendante (CNPJ nº 01.786.983/0003-68) e as principais exportadoras no exterior estão a ela vinculadas.

Por amostragem, verificamos que as notas fiscais de entrada (compras) dos produtos importados foram contabilizadas pelas comerciais importadoras (CFOP – compras para comercialização) e houve aproveitamento e/ou creditamento, por parte delas, das contribuições para o PIS/Pasep – Importação e Cofins – Importação (fls.264/299).

As empresas importadoras emitiram notas fiscais de saídas destinadas à fiscalizada com aplicação das alíquotas diferenciadas de 2,2% (PIS/Pasep) e 10,3% (Cofins) (fls.141/202), cujas contribuições serão aproveitados e/ou descontados daquelas apuradas na presente ação fiscal.

Cabe destacar que a fiscalizada não se creditou dos valores de PIS – Importação e da Cofins – Importação decorrentes das importações por encomenda dos produtos aqui tratados (fls.722/724).

8. Da legislação Aplicada 8.1. Do fato gerador e das alíquotas aplicáveis Quanto fato gerador e às alíquotas aplicáveis, cabem ser observados os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.147, de 21 de Dezembro de 2000 PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 8 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)

[...] 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)

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. 111, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Os artigos acima transcritos não deixam dúvidas sobre o regime concentrado de tributação e nem dos contribuintes e produtos atingidos pelas alíquotas diferenciadas.

O art. 1º da Lei nº 10.147/2000 determinou aplicação de alíquotas diferenciadas de PIS/Pasep (2,2%) e Cofins (10,3%) sobre a receita bruta auferida por pessoas jurídicas industriais ou importadores decorrente da venda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador ali indicados, ainda que tais produtos não tenham sido industrializados ou importados por ela própria.

Estabeleceu ainda, no seu artigo 2º, que são reduzidas a zero as alíquotas de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, o que não é o caso.

8.2. Dos créditos vinculados às aquisições de outras pessoas jurídicas importadora, produtora ou fabricante dos produtos referidos no art. 1º, inciso PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 9 I, alínea “b” da Lei nº 10.147/2000 para revenda no mercado interno ou exportação Nos termos do art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de Junho de 2008 abaixo transcrito e à luz das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a fiscalização descontou das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins apuradas na presente ação fiscal os créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

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

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

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

2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

8.3. Dos créditos resultantes das devoluções de vendas Após análise da EFD – Contribuições, EFC – IPI/ICMS e respectivas notas fiscais de entrada verificamos que ocorreram devoluções de vendas dos produtos classificados com NCM 3304.10.00, 3304.99.10, 3304.99.90, 3305.10.00, 3307.10.00, 3307.20.10 e 3307.20.90 realizadas à empresa BDF Nívea Ltda sem que houvesse creditamento das contribuições, conforme demonstrativo de fls.

777/782.

Nos termos dos arts. 3º, incisos VIII das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a fiscalização apurou e descontou os créditos decorrentes das referidas devoluções de vendas mediante aplicação das alíquotas previstas nos arts. 2º, § 1º, incisos II das referidas leis, conforme quadro abaixo.

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 10 9. Das receitas, dos créditos descontados e das contribuições apuradas – Janeiro a dezembro/2017 A fiscalização elaborou o demonstrativo (fl.1020) que apurou, mês a mês, os valores a pagar das contribuições e evidenciam os valores abaixo descritos:

<> Receitas de vendas dos produtos adquiridos de terceiros sujeitos à tributação concentrada e alíquotas diferenciadas de PIS/Pasep (2,2%) e Cofins (10,3%) que somaram a importância de R\$ 301.217.642,31, conforme demonstrativo das notas fiscais eletrônicas às fls.733/776, as quais foram consideradas indevidamente pela fiscalizada como sujeitas à alíquota zero;

<> Aquisições (compras) dos produtos revendidos que somaram a importância de R\$ 248.266.337,94 e os respectivos créditos resultantes das contribuições para o PIS/Pasep (2,2%) e Cofins (10,3%), conforme planilhas apresentadas pela fiscalizada (fls.141/202), cuja veracidade e legitimidade foram auditadas, por amostragem, pela fiscalização; <> Os créditos apurados com base nas vendas devolvidas, conforme demonstrativo de fls.777/782.

Cabe destacar que não há créditos acumulados de períodos anteriores.

Após apuração dos débitos e créditos das referidas contribuições, a fiscalização apurou os valores a pagar abaixo descritos, os quais serão objeto de autos de infração.

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 11 10. Da multa qualificada (150%)

10.1. Das ações fiscais anteriores Em 2012 e 2016 foram lavrados Autos de Infração para exigência de PIS e Cofins resultantes das mesmas irregularidades/infrações apuradas no presente relatório.

Os Autos de Infração lavrados em 2012 abrangeram fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010 e estão controlados pelo e-processo de nº

19311.720281/2012-87. Este processo foi julgado procedente pela DRJ (Acórdão nº 05.38.820 – DRJ/CPS – 03/09/2012)(fls.784/813), e, posteriormente, pelo CARF (Acórdão nº 3402-002.799 – 4ª Turma / 2ª Turma Ordinária – 09/12/2015)(fls.814/829).

Os Autos de Infração lavrados em 2016 referem-se a fatos geradores dos anos calendário 2012, 2013, 2014 e 2015 e estão controlados pelo e-processo nº 19311.720155/2016-56. Foram julgados procedentes pela DRJ (Acórdão nº 14-68.269 –DRJ/RPO – 27/07/2017) e encontram-se pendentes de julgamento pelo CARF.

Em síntese, nas impugnações a fiscalizada argumentou que as receitas de venda provenientes de mercadorias classificadas sob 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, adquiridas de terceiros, ou seja, quando estas não forem objeto de sua industrialização ou importação, estariam sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 2º da Lei 10.147/2000.

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 12 Entretanto, esse não é o entendimento da autoridade autuante, tampouco da DRJ ou do CARF. Seguem trechos do Acórdão 05-38.820, da 3ª Turma da DRJ/CPS, de 03 de setembro de 2012, e do Acórdão 14-68.269, da 11ª Turma da DRJ/RPO, de 27 de julho de 2017:

“A redação do artigo 1º não dá margem a dúvidas. Pessoa jurídica que importe ou industrialize produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador deverá aplicar as alíquotas majoradas sobre as receitas decorrentes da venda desses produtos. O dispositivo não excepciona dessa sistemática, como defende a contribuinte, as receitas auferidas pelas empresas industriais sobre a venda de produtos de higiene pessoal, perfumaria, ou de toucador que não tenham sido por ela própria industrializados.

Tanto assim é, que a redação do artigo 2º da mesma lei reduz as alíquotas de PIS e de Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda dos mencionados produtos somente quando auferidas pelas pessoas jurídicas que não se enquadrem na condição de industrial ou de importador.” “Concluindo, no tocante às alíquotas aplicáveis à receita bruta da impugnante decorrente da venda de produtos de toucador, perfumaria ou de higiene pessoal, deve ser prestigiada a interpretação que defendeu a autoridade autuante, incidindo os percentuais de 2,2% e 10,3% respectivamente, para o PIS e a Cofins.” Ainda sobre a questão, observe-se trecho do Acórdão nº 3402-002.799–4ª Turma/2ª Turma Ordinária, proferido pelo CARF em sessão do dia 09/12/15:

“Portanto, se pessoa jurídica for industrial ou importadora dos produtos especificados no art. 1º, I, “b” da Lei nº 10.147/00 e auferir receita proveniente da venda desses produtos, essa receita estará sujeita às alíquotas diferenciadas do regime monofásico, independentemente de os produtos terem sido efetivamente industrializados ou importados pela pessoa jurídica. Essa interpretação é

confirmada pelo fato de o art. 24 da Lei nº 11.727/08 ter concedido à empresa sujeita ao regime monofásico o direito de crédito sobre aquisições de desses produtos, quando efetuadas de outra pessoa jurídica importadora ou fabricante, para fins de revenda.” 10.1.1. Dos fatos geradores ocorridos entre janeiro/2008 a dezembro/2010 com decisão administrativa transitada em julgado em 18/04/2016 Os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010 foram objeto de ação fiscal em 2012 e os créditos tributários constituídos através de autos de infração de PIS/Pasep e Cofins estão controlados pelo e-processo de nº 19311.720281/2012-87. Este processo foi julgado procedente pela DRJ (Acórdão nº 05.38.820 – DRJ/CPS – 03/09/2012) (fls.784/813).

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 13 O Recurso Voluntário interposto pela contribuinte foi provido em parte (Acórdão nº 3402-002.799 – 4ª Turma / 2ª Turma Ordinária – 09/12/2015) e a parte favorável à contribuinte refere-se exclusivamente a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (fls.814/829).

Em 07/03/2016 a contribuinte cientificada do resultado do referido Acórdão e intimada a apresentar contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela PGFN que contestava a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício (fl.953).

A contribuinte apresentou Embargos de Declaração ao Acórdão 3402-002.799 (fls.954/963), cujas alegações foram julgadas improcedentes e rejeitados os embargos em 24/03/2016 (fls.964/968), com ciência ao contribuinte em 18/04/2016 (fl.972).

A partir dessa data, administrativamente, a controversa sobre a tributação monofásica e incidência ou não das alíquotas diferenciadas previstas no art. 1º, I, “b” da Lei nº 10.147/2000 sobre as receitas oriundas da revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização, encontrava-se definitivamente resolvida.

Quanto ao litígio administrativo acerca da incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício, os valores deles resultantes foram apartados e controlados pelo processo nº 13839.722568/2016-40 e atrelados ao Recurso Especial apresentado pela Procuradoria (fls.973/1003), ao qual foi dado provimento em 22/11/2018 por intermédio do Acórdão nº 9303-007.718 (fls.1005/1008) e com ciência à contribuinte em 11/02/2019.

A contribuinte apresentou Embargos de Declaração ao acórdão nº 9303-007.718 que versava exclusivamente sobre a incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício e que foram rejeitados, com ciência em 10/06/2019 (fls.1010/1019).

10.1.2. Dos fatos geradores ocorridos entre janeiro/2012 a dezembro/2015 e decisão administrativa definitiva pendente de julgamento Os Autos de Infração lavrados em 2016 referem-se a fatos geradores dos anos-calendário 2012, 2013,

2014 e 2015 e estão controlados pelo e-processo nº 19311.720155/2016-56. Foram julgados procedentes pela DRJ (Acórdão nº 14-68.269 –DRJ/RPO – 27/07/2017) e encontram-se pendentes de julgamento pelo CARF.

10.2. Da conduta dolosa adotada pela fiscalizada PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 14 Inicialmente cabe destacar que a fiscalizada não é parte em qualquer ação judicial e não há processo de consulta que se discute ou verse sobre as contribuições e fatos tratados no presente relatório.

Diante dos fatos acima relatados, entende-se que, a partir de 18/04/2016, data que foram julgados e inadmitidos os embargos de declaração apresentados pela fiscalizada contra o Acórdão o nº 3402-002.799 – 4ª Turma / 2ª Turma Ordinária – 09/12/2015), já não havia mais qualquer controversa na esfera administrativa acerca da legitimidade e legalidade da incidência das alíquotas diferenciadas previstas no art. 1º, I, “b” da Lei nº 10.147/2000 sobre as receitas oriundas da revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

A parte que permaneceu pendente de julgamento tratava-se exclusivamente sobre a incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício, tanto é que foram discutidos em outro processo (vide tópico 10.1.1).

Ou seja, desde 18/04/2016 a fiscalizada tinha amplo conhecimento do entendimento aplicado pela Secretaria Especial da Receita Federal, pelas autoridades tributárias, pelos órgãos julgadores e da própria decisão administrativa transitada em julgado (DRJ e CARF) que a obrigava então apurar e recolher de forma correta as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Mas não, de forma reincidente, continuou emitindo notas fiscais de vendas dos produtos adquiridos de terceiros sem a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins e apresentando a ECD – Contribuições classificando as receitas decorrentes como se fossem sujeitas à alíquota “zero” (isentas), com a clara e dolosa intenção de eximir-se e reduzir-se os valores devidos a título das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Tal prática evidencia, por parte da fiscalizada, além de sonegação fiscal, um absoluto desrespeito, descaso e afronta às leis, normas e procedimentos vigentes no País.

10.3. Da legislação aplicada Inicialmente cabe discorrer sobre os dispositivos legais que tratam de crimes contra a ordem tributária, sonegação e as hipóteses em que há qualificação da multa de ofício.

Conforme dispõe o Inciso I, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, as multas serão majoradas (qualificadas) quando: (...)

O artigo 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, assim dispõe:

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 15(...)

A lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, I, explicou ainda melhor, o conceito de sonegação fiscal ao dispor que: (...)

Mais recentemente, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os fatos denominados por sonegação fiscal como crimes contra a ordem tributária ao estabelecer em seus incisos I e IV do artigo 1º, e inciso I do artigo 2º que dispõe: (...)

Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos implicaram(sic) a prática em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal e tendo em vista o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício aplicada será qualificada e majorada para 150%.

11. Da Representação Fiscal para Fins Penais Na presente ação fiscal ficou identificada a ocorrência de fatos que, EM TESE, configuram o CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, previsto no artigo 1º, incisos I e IV e artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, os quais serão objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS – RFFP, em cumprimento ao disposto o disposto(sic) na Portaria SRF nº 1.750 de 12 de novembro de 2018, através do e-processo nº 13855-723.504/2019-19. (...)

12. Dos créditos tributários Com base nos elementos coletados no curso da ação fiscal e minuciosamente relatados no presente termo, foram lavrados os Autos de Infração para constituir de ofício de(sic) créditos tributários relativo às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins não declarada(sic) e não recolhidas – ano-calendário 2017.

* Juros de Mora calculados até 12/2019.

** Multa Proporcional passível de redução.

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 16 Os créditos tributários serão controlados através do processo nº 13855-723.441/2019- 92. (...). (destaques acrescidos)

A contribuinte foi cientificada do auto de infração, em 12/12/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem no e-processo. Inconformada, em 10/01/2020 a interessada apresentou impugnação, acompanhada de documentos.

Inicia discorrendo sobre o objeto do litígio.

Registra que a própria Receita Federal do Brasil – RFB já se pronunciou no sentido de que as receitas auferidas na mera revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica), que não foram industrializados e nem importados pela contribuinte, estão sujeitos à alíquota zero, tal como sustentado pela impugnante (Soluções de Consulta COSIT nº 24/2002 e nº 182/2018).

Explica que, dentre suas atividades empresariais, industrializa produtos de toucador e de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada prevista na Lei nº 10.147/2000. E que, nas vendas de seus produtos industrializados, aplica as alíquotas majoradas sobre as receitas, conforme art. 1º da citada lei.

Destaca que, além das atividades de industrialização, também adquire produtos de toucador e de higiene pessoal prontos e acabados (produtos finais) de outras pessoas jurídicas, que são diretamente revendidos no mercado interno. E que, nestas atividades, não atua na condição de industrial ou importador, razão porque as receitas decorrentes da revenda estão sujeitas à alíquota zero, a teor do art. 2º da mencionada lei.

Ensina que a tributação concentrada pressupõe uma única incidência, que ocorre na etapa de industrialização ou importação do produto, de modo que as etapas seguintes (revendas), ainda que praticadas por estabelecimento industrial de outros produtos da mesma NCM, estão sujeitas à alíquota zero.

Reitera, nessa linha, as soluções de consulta antes citadas.

Aponta, como relevante, que os autos de infração têm por objeto fatos geradores do ano de 2017, sendo que no ano de 2018 a RFB emitiu Solução de Consulta reconhecendo a tese ora defendida. E que, no entanto, apesar de reconhecer expressamente que os produtos revendidos no mercado interno não foram industrializados e nem importados pela impugnante, foi consignado na motivação dos lançamentos que, mesmo assim, as respectivas receitas estariam sujeitas às alíquotas majoradas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.147/2000, pois o fato de a impugnante industrializar e vender produtos sujeitos à tributação concentrada, cujas receitas são tributadas às alíquotas majoradas, por si só, implicaria o dever de observância desse mesmo regime de incidência também nas receitas de revenda de produtos finais.

Conclui que, assim, sua atividade de industrialização de produtos sujeitos à tributação concentrada teria marcado, indistintamente, todas as receitas de venda ou revenda dos referidos produtos, independentemente de terem sido (ou não) industrializados ou importados pela contribuinte, PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 17 equivocada inteligência sob a qual se formula a presente exigência às alíquotas majoradas de mais de um integrante da cadeia econômica.

Reitera que tal entendimento distorce o objetivo da tributação concentrada (monofásica).

Com fundamento no art. 149, §4º, da CF/88, diz que a Lei nº 10.147/2000 deve ser interpretada conforme o texto constitucional. Ressalta que na referida lei resta absolutamente claro que o legislador definiu o regime de tributação concentrada em razão do produto e não em razão da atividade empresarial (preponderante ou não) desenvolvida pela contribuinte. Aponta que a técnica legal adotada foi a de indicar taxativamente nos textos da lei os produtos sujeitos à tributação concentrada, bem como especificar os regimes de incidência nos arts. 1º e 2º.

Afirma que não está a sustentar qualquer inconstitucionalidade. Acusa que a interpretação sustentada pelo Fisco é desprovida de qualquer lógica semântica,

pois está a admitir (i) a incidência bifásica ou até mesmo trifásica em um regime monofásico e (ii) a incidência de forma dispersa e diluída em regime concentrado, o que, em hipótese alguma, pode prevalecer.

Acrescenta que a tributação pretendida evidencia a instituição de uma espécie de “equiparação” desprovida de amparo legal e, ainda, impõe um tratamento anti-isonômico em comparação às empresas que apenas concentram as atividades de revender os mesmos produtos sujeitos à tributação concentrada, inclusive afetando negativamente a concorrência no mercado interno.

Por fim, julga que também é absolutamente indevida e descabida a qualificação da multa de ofício em 150%, especialmente porque (i) os lançamentos decorrem de mera divergência de interpretação da legislação tributária (o que, aliás, fica evidente pelo entendimento manifestado na Solução de Consulta COSIT nº 182, de 29/09/2018, emitida após a ocorrência dos fatos geradores em discussão) e (ii) não há prova do dolo, fraude ou simulação.

Conclui que, diante das razões sintetizadas, resta evidente a manifesta insubsistência dos autos de infração a ensejar o acolhimento da impugnação.

Na seqüência, aborda os fatos, dizendo que no curso do procedimento a fiscalização verificou que a impugnante revendeu no mercado interno produtos sujeitos à tributação concentrada, os quais, em operações imediatamente anteriores, foram importados (por encomenda) por empresas comerciais importadoras (tradings), ou, então, adquiridos de outra pessoa jurídica (fabricantes).

Reitera que os produtos revendidos não foram industrializados pela impugnante, conforme arts. 4º e 8º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), e também não foram importados pela impugnante, conforme arts. 104 e 106 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), o que, aliás, diz ser incontroverso nos autos. E que, a despeito disso, a autoridade fiscal motivou o lançamento pelo fato de a impugnante também exercer a atividade de industrialização de outros produtos sujeitos à tributação concentrada, de modo que as receitas das vendas igualmente estariam sujeitas às alíquotas majoradas.

Reprisa as razões de defesa antes sintetizadas no tópico que trata do objeto do litígio, trazendo à citação excertos do Termo de Verificação Fiscal.

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 18 Passo seguinte, aborda o direito, dizendo que a defesa demonstra e comprova que o fato de ser uma empresa industrial não pode levar à cobrança das contribuições pelas alíquotas majoradas sobre receitas oriundas da simples revenda de produtos sujeitos ao regime concentrado de incidência.

Nesse mister, repete as razões de defesa já tão bem sintetizadas anteriormente, porém, agora, mediante largo arrazoado com fundamento nos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/2000, na votação do seu projeto de lei e na sua exposição de motivos, no art. 28 da Lei nº 9.868/99, na jurisprudência, na doutrina, nos trabalhos

legislativos que antecederam a Emenda Constitucional (EC) nº 33/2011 (que alterou o art. 149 da CF/88), na Solução de Divergência RFB nº 42, de 03/11/2008 e nas Soluções de Consulta COSIT nº 24, de 31/12/2002, e nº 182, de 29/09/2018.

E acrescenta:

125. Por outro lado, e apesar de se tratar de questão absolutamente irrelevante para o desfecho da lide, pois o litígio administrativo tem por objeto a incidência (ou não) da alíquota zero do PIS e da COFINS nas meras revendas de produtos finais, cabe registrar que, diferentemente do consignado no termo de verificação fiscal (fl. 1.034), o artigo 24 da Lei nº 11.727/2008, que dispõe sobre a possibilidade de apuração de créditos nas aquisições de produtos, não tem o condão de legitimar a tese da fiscalização.

126. Com efeito, o artigo 24 da Lei nº 11.727/2008 somente se aplica no caso de receitas sujeitas à técnica de incidência concentrada (monofásica) prevista no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 (ou seja, receitas sujeitas à incidência das alíquotas majoradas de PIS e de COFINS), o que, como já amplamente demonstrado, não é a situação posta nos autos.

127. Na situação fática tratada nos autos, as receitas auferidas pela Impugnante nas revendas diretas de produtos finais estão sujeitas à técnica de incidência concentrada (monofásica) prevista no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000 (alíquota zero do PIS e da COFINS), de modo que, quando muito, a apuração de créditos nas aquisições dos produtos teria amparo no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 (e não no artigo 24 da Lei nº 11.727/2008).

128. Portanto, o disposto no artigo 24 da Lei nº 11.727/2008, invocado pela autoridade administrativa na tentativa de legitimar seu entendimento, é absolutamente irrelevante para o desfecho da lide, pois, em última análise, o aproveitamento de créditos pela Impugnante teria amparo no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

129. Ainda, é importante registrar que a Lei nº 10.147 foi editada no ano de 2000, e o artigo 24 da Lei nº 11.727 (invocado pela autoridade administrativa) foi editado no ano de 2008. Ora, é absolutamente inadmissível interpretar a regra de incidência prevista na Lei nº 10.147/2000 com base em legislação editada 8 (oito) anos depois (Lei nº 11.727/2008). Além disso, a Lei nº 11.727/2008 não dispõe sobre a incidência do PIS e da COFINS com as alíquotas majoradas na PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 19 mera revenda de produtos finais, o que corrobora a sua irrelevância para o desfecho da lide posta nos autos.

130. Nem se alegue, por outro lado, que o artigo 24 da Lei nº 11.727/2008 seria norma interpretativa, pois, se assim o fosse, deveria estar expressamente previsto no texto da referida Lei, conforme determinado pelo inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

131. Por fim, e para completude da defesa, cabe registrar que, por política fiscal, o legislador pode conceder crédito para o contribuinte, independentemente do regime de tributação de sua receita. Assim, em hipótese alguma, o artigo 24 da Lei nº 11.727/2008 pode servir de argumento para legitimar a exigência de tributos sabidamente indevidos.

132. Diante do exposto, e considerando-se que: (a) as receitas auferidas pelos importadores e pela fabricante nas vendas para a Impugnante estão sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000; e (b) que os produtos revendidos não foram industrializados nem importados pela Impugnante, esta impugnação merece ser prontamente acolhida, para cancelar integralmente os autos de infração.

Especificamente acerca da pretensão fiscal - que julga sem amparo legal - de equiparar a operação comercial à industrialização e/ou importação, complementa:

143. A esse respeito, cumpre ainda registrar que, quando se buscou implementar uma espécie de equiparação entre as operações realizadas por empresas comerciais e as operações realizadas por industriais (ou importadores), foi necessária a iniciativa do Parlamento, que propôs alteração legislativa específica.

144. Com efeito, o Poder Executivo tentou, em duas oportunidades, levar a efeito equiparação entre as operações comerciais e as operações realizadas por industriais, ambas rejeitadas por decisões políticas.

145. A primeira delas foi em 30/09/2004, com a edição da Medida Provisória nº 219 que, dentre outras questões, pretendeu instituir (em Lei) regime tributário específico para efeito de apuração do PIS e da COFINS, com o objetivo de coibir eventuais abusos cometidos nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica) realizadas entre pessoas jurídicas com relação societária.

146. Confira-se a redação do artigo 11 do Projeto de Lei de Conversão nº 63, de 2004 (Medida Provisória nº 219, de 2004):

“Art. 11. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da pessoa jurídica comercial atacadista, controlada ou coligada, a fabricante ou importador dos PROCESSOS 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 20 produtos referidos no art. 10 desta Lei e no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, auferida com a venda dos produtos dele adquiridos, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas nos incisos I a VI do art. 10 desta Lei ou no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

§1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também na hipótese de a pessoa jurídica comercial atacadista ser controladora da pessoa jurídica industrial ou importadora. (...)” (doc. 05)

147.O artigo 11 do Projeto de Lei de Conversão nº 63, de 2004 (Medida Provisória nº 219, de 2004) foi vetado pelo Presidente da República, inclusive com a prévia oitiva do Ministério da Fazenda, ao fundamento de contrariar o interesse público, e, portanto, não foi convertido em Lei.

148.Confira-se, por relevante, as razões do veto presidencial:

“(…)

Inicialmente, cabe informar que o citado dispositivo legal tem o objetivo de evitar a prática de elisão fiscal ao longo da cadeia de fabricação e distribuição de produtos sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas no produtor ou importador, ou seja, produtos que tiveram as alíquotas das contribuições reduzidas a zero nas fases de comercialização (atacado e varejo).

A redação atual da legislação permite que as pessoas jurídicas fabricantes ou importadoras dos produtos de que trata o parágrafo anterior, visando diminuir o valor das contribuições a pagar, reduzam o preço dos produtos vendidos às pessoas jurídicas atacadistas ou distribuidoras, que sejam suas coligadas ou controladas, de modo a erodir a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, visto que as atacadistas e distribuidoras estão sujeitas à incidência das contribuições com alíquota de 0% (zero por cento).

Porém, devido à grande variedade de produtos envolvidos e das características próprias da cadeia de produção de cada um, detectou-se, na redação adotada para o dispositivo, um potencial impacto nos preços finais desses produtos.

Logo, o art. 11 do projeto de lei de conversão afigura-se contrário ao interesse público por ir de encontro à necessária estabilidade de preços que norteia a política econômica atual.

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 21(…)” (Mensagem nº 973, de 29 de dezembro de 2004, da Presidência da República – doc. 06 – destaques da Impugnante)

149.Por sua vez, em 27/07/2010, foi editada a Medida Provisória nº 497 que, dentre outras questões, pretendia, pela segunda vez, instituir (em Lei) regime tributário específico para efeito de apuração do PIS e da COFINS, também com suposto objetivo de coibir eventuais abusos cometidos nas vendas de produtos monofásicos realizadas entre pessoas jurídicas interdependentes.

150.Confira-se a redação do artigo 22 da Medida Provisória nº 497/2010:

“Art. 22. Equipara-se a produtor ou fabricante, para efeitos de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a pessoa jurídica comercial atacadista que adquirir, de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência, produtos por esta produzidos, fabricados ou importados e que estejam relacionados no §1º e §1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003. (...)

§8º O disposto neste artigo aplica-se somente à receita bruta auferida pela pessoa jurídica comercial atacadista com a venda dos produtos de que trata o caput, quando adquiridos de pessoa jurídica com a qual mantenha relação de interdependência.

§9º Para os efeitos deste artigo, na verificação da existência de interdependência entre duas pessoas jurídicas, aplicar-se-ão as disposições do art. 42 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.(...)” (doc. 07)

151.Por oportuno, confira-se, também, a exposição de motivos do artigo 22 da Medida Provisória nº 497/2010:

“(…)

A alteração proposta no art. 22 se faz necessária porque algumas pessoas jurídicas que produzem ou fabricam produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS vendem sua produção para comerciais atacadistas, controladas ou coligadas, com preços subfaturados, erodindo a base de cálculo das contribuições.

O dispositivo proposto, ao equiparar as pessoas jurídicas comerciais atacadistas aos produtores, elimina a possibilidade desse planejamento elisivo.

Visando evitar que a proposta apresentada afete as demais pessoas jurídicas que atuam no mercado, a aplicação do dispositivo fica restrita aos casos em que as pessoas jurídicas atacadistas efetuam aquisições de PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 22 pessoas jurídicas com as quais mantenham relação de interdependência.(...)” (doc. 07)

152.No entanto, a nova pretensão de instituir (em Lei) regime tributário diferenciado para o PIS e a COFINS, aplicável nas vendas de produtos monofásicos entre pessoas jurídicas interdependentes, foi rejeitada pelo Parlamento e excluída do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória, novamente por sabidamente não ser de interesse público.

153.Por fim, e especificamente em relação aos produtos importados por encomenda, a pretensão fazendária de equiparação das operações também não encontra guarida no artigo 13 da Lei nº 11.281/2006, que assim dispõe:

“Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.” 154.Issso porque o art. 13 da Lei nº 11.281/2006 se aplica somente para o IPI.

Confira-se, nessa toada, os seguintes trechos da Emenda nº 07 apresentada pelo Deputado NATAN DONADON no curso do processo legislativo que culminou na edição do art. 13 da Lei nº 11.281/2006:

“(…)

Outrossim, para evitar procedimentos tendentes a frustrar a arrecadação do IPI, propõe-se a equiparação dos estabelecimentos atacadistas ou varejistas encomendantes de mercadorias importadas a estabelecimento industrial, a exemplo do que ocorre quando se a importação se dá por conta e ordem.

Desse modo, não haverá diferença significativa do ponto de vista fiscal que justifique eventuais práticas abusivas, prejudiciais ao Erário.(...)” (doc. 08)

155. Diante do exposto, também está demonstrada a ausência de regra específica que ampare a equiparação para efeitos de aplicação do regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 às revendas de produtos não industrializados e nem importados pela Impugnante, corroborando, desse modo, a manifesta insubsistência dos autos de infração impugnados.

Ainda, traz as seguintes questões subsidiárias:

IV.1 – Créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS calculados sobre as devoluções de vendas de produtos 178. Na remota hipótese de se entender que as receitas auferidas pela Impugnante nas revendas de produtos estariam sujeitas às alíquotas majoradas PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 23 de PIS e de COFINS, o que se admite apenas para completeza da defesa, ao menos, a impugnação deverá ser acolhida para determinar a correção no cálculo dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas, reconhecendo-se crédito adicional no valor total de R\$ 1.783,99 a ser abatido dos lançamentos tributários.

179. Conforme já amplamente esclarecido, nos lançamentos tributários impugnados a autoridade administrativa considerou que as receitas auferidas pela Impugnante nas revendas de produtos estariam sujeitas às alíquotas majoradas do PIS e da COFINS, previstas no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, e não à alíquota zero estabelecida no artigo 2º.

180. E, nos termos do inciso VIII do artigo 3º da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a Impugnante tem direito de apropriar créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas.

181. Dessa forma, a fiscalização constituiu de ofício créditos tributários a título de PIS e de COFINS, apurados mediante (I) a aplicação das alíquotas de 2,2% e 10,3%, respectivamente, sobre as receitas auferidas pela Impugnante nas revendas de produtos e, em seguida, (II) o abatimento dos créditos da não cumulatividade das contribuições calculados sobre as (II.a) devoluções de vendas e (II.b) notas fiscais de entrada dos produtos revendidos sujeitos à tributação concentrada.

182. Sobre a apuração dos créditos da não cumulatividade calculados sobre as devoluções de vendas, a fiscalização colacionou ao termo de verificação fiscal o seguinte demonstrativo (fl. 1.039):

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 24 183. Ocorre, porém, que, em procedimento de revisão dos cálculos da fiscalização,

constatou a Impugnante que, em relação ao mês de agosto de 2017, foi equivocadamente desconsiderado pela autoridade administrativa o montante de R\$ 14.271,94 do valor total das devoluções de vendas, o que ensejou ao não reconhecimento de crédito adicional correspondente ao valor total de R\$ 1.783,99 (R\$ 313,98 a título de PIS e R\$ 1.470,01 a título de COFINS).

184. Conforme comprovado pela anexa planilha elaborada pela Impugnante(doc. 09), o somatório do valor das devoluções de vendas no mês de agosto de 2017 corresponde a R\$ 162.020,04, e não a R\$ 147.748,10, como equivocadamente considerado pela fiscalização.

185. Assim, de acordo com a conferência da Impugnante, os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas no mês de agosto de 2017 totalizam R\$ 20.252,51 (e não R\$ 18.468,51), que devem ser abatidos dos autos de infração, caso mantidas as exigências fiscais. Confira-se o demonstrativo abaixo:

186. Diante do exposto, e na remota hipótese de ser mantida a aplicação do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 nas receitas auferidas na revenda de produtos finais pela Impugnante, a impugnação deverá ser acolhida, para, ao menos, determinar a correção do valor dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas, abatendo-se os créditos adicionais a que tem direito o contribuinte.

IV.2 – Indevida e Descabida Qualificação da Multa de Ofício em 150% 187. Neste tópico de sua defesa, a Impugnante demonstrará que, em qualquer hipótese, deverá ser prontamente acolhida esta impugnação, para cancelar a indevida e descabida qualificação da multa em 150%, tendo em vista que, quando muito, constata-se no caso concreto a mera existência de divergência de entendimento sobre a interpretação da Lei nº 10.147/2000, o que não autoriza, de maneira alguma, a aplicação do disposto no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

188. Com efeito, o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (com a redação da Lei nº 11.488/2007) dispõe que:

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 25

[...] 189. Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 tratam da sonegação, fraude e conluio. Evidentemente, pois, não é o mero dissenso entre a Administração Tributária e o contribuinte quanto à interpretação da legislação tributária que implica a qualificação da multa! Longe disso! A qualificação da multa de ofício demanda a prova do dolo e das condutas indicadas taxativamente no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (com a redação da Lei nº 11.488/2007), o que não ocorre no caso concreto.

190. No caso concreto, a autoridade administrativa qualificou a multa de ofício lançada, basicamente, por entender que o simples fato de a Impugnante discordar e não ter observado a interpretação da legislação tributária conferida pela Administração Pública no âmbito de outros processos administrativos – no

sentido de que as receitas auferidas na revenda de produtos finais industrializados e/ou importados por terceiros também estariam sujeitas às alíquotas majoradas do PIS e da COFINS –, seria suficiente para caracterizar “sonegação fiscal, um absoluto desrespeito, descaso e afronta às leis, normas e procedimentos vigentes no País” (fl. 1.044).

191. Confira-se, por oportuno, os seguintes trechos do termo de verificação fiscal, em que a autoridade administrativa tenta justificar a qualificação da multa de ofício no caso concreto, com base na interpretação da Lei nº 10.147/2000 que prevaleceu em outro processo administrativo:

[...] 192. Note-se que, no entender da autoridade administrativa, a mera conduta da Impugnante de classificar suas receitas decorrentes da revenda de produtos finais adquiridos de terceiros como sujeitas às alíquotas zero do PIS e da COFINS após o encerramento de outro processo administrativo (autos nº 19311.720281/2012-87), no qual restou decidido que essas receitas estariam sujeitas às alíquotas majoradas, seria suficiente para caracterizar uma “dolosa intenção de eximir-se e reduzir-se os valores devidos a título das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins” (fl. 1.044 – destaques da Impugnante), a ensejar a qualificação da multa de ofício.

193. Com o devido respeito e acatamento, é o entendimento manifestado pela autoridade administrativa que constitui absoluto desrespeito, descaso e afronta ao disposto no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (com a redação da Lei nº 11.488/2007).

194. Aliás, cabe a seguinte indagação: quando o contribuinte ganha uma discussão no CARF e sofre a lavratura de novo auto de infração (tendo por objeto a mesma matéria), tal situação configura crime de excesso de exação (§1º do artigo 316 do Código Penal)? Na linha do entendimento manifestado pela autoridade administrativa, parece que sim!

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 26 195. De toda forma, o que precisa ficar absolutamente claro é que a decisão administrativa proferida em outro processo de interesse da Impugnante não possui efeitos vinculantes e, ainda, pode ser submetida ao Poder Judiciário (inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988). Em hipótese alguma, a Impugnante se curvará à uma decisão administrativa, que pode ser revista pelo Poder Judiciário, inclusive em razão da existência de relevantes argumentos jurídicos de defesa.

196. Além disso, o que se constata no caso concreto é uma discussão de direito (ou seja, uma discussão de tese jurídica), em relação à qual a Receita Federal do Brasil e o Contribuinte divergem quanto à interpretação a ser conferida à Lei nº 10.147/2000 na hipótese de revenda de produtos por estabelecimento que também concentra a atividade industrial. Obviamente, não há dolo, fraude ou simulação na mera divergência de interpretação de normas tributárias.

197. Nesse sentido, é importante salientar que o E. CARF tem firme posicionamento no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício em 150% nos casos em que foi aplicada pela fiscalização em virtude de mera divergência de interpretação da legislação tributária. Confira-se:

[...] 198. Sobre a questão da impossibilidade de aplicação da multa qualificada em casos de mera divergência de interpretação da legislação fiscal, ante a impossibilidade de configuração do dolo na conduta do contribuinte, cabe colacionar os ensinamentos de MARCO AURÉLIO GRECO:

[...] 199. Aliás, o entendimento da doutrina especializada sobre a matéria também encontra guarida na jurisprudência dos Tribunais Superiores, que afastam a aplicação de penalidades quando constatada a existência de divergência de interpretação da legislação, em virtude da impossibilidade de configuração do dolo na conduta do agente. Confira-se:

[...] 200. O manifesto descabimento da qualificação da multa de ofício é muito mais evidente no caso concreto, pois o entendimento da Impugnante chegou a ser encampado pela própria Receita Federal do Brasil, conforme Soluções de Consulta COSIT nº 24/2002 e nº 182/2018. Confira-se:

[...] 201. Note-se, por relevante, que no ano de 2018 (posterior a ocorrência dos fatos geradores em discussão – meses do ano de 2017) a Receita Federal do PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 27 Brasil emitiu solução de consulta favorável à tese jurídica sustentada pela Impugnante!

202. Não bastasse, e por se tratar de acusação de ilícito penal, necessário se faz (I) a especificação da conduta dolosa ilícita supostamente cometida, (II) a individualização do ato irregular praticado pela Impugnante e, principalmente, (III) sua efetiva comprovação. Ocorre que todos esses requisitos estão absolutamente ausentes na peça acusatória.

203. De fato, a tipificação material das condutas de que trata os art. 71 a 73 da Lei nº 4.506/64 pressupõe que a autoridade administrativa tenha identificado a presença de um dolo específico, detalhando-o e subsumindo-o à respectiva hipótese legal, o que definitivamente não foi feito no caso da Impugnante, até porque, repita-se, a fiscalização jamais poderia comprovar que a simples divergência de interpretação sobre norma tributária representaria intenção de ludibriar o Fisco.

204. Diante da vagueza e falta de subsunção dos supostos fatos às próprias hipóteses de que tratam os dispositivos legais mencionados pela autoridade administrativa, não há como prosperar a pretensa aplicação da multa qualificada. O vício de motivação, em verdade, até mesmo impede que se possa fazer um combate pormenorizado das razões que levaram à qualificação da multa.

205. Aliás, aceitar como válido o entendimento da autoridade administrativa, que impõe a qualificação da multa de ofício em caso em que o contribuinte simplesmente não concorda com a interpretação do Fisco conferida a

determinada norma tributária, representaria nítido cerceamento do direito de defesa do contribuinte, inclusive por se revelar como desestímulo ao exercício de seu direito constitucional de peticionar aos órgãos públicos.

206. Portanto, tendo em vista a ausência de motivação adequada e específica, bem com a ausência de prova da prática de atos que, em tese, se enquadrariam nas hipóteses restritas dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a multa qualificada de 150% deve ser cancelada.

207. Confira-se a jurisprudência pacífica da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, de todo aplicável no caso concreto:

[...] 208. Assim, a qualificação da multa de ofício em 150%, decididamente, não pode prevalecer.

IV.2.1 – Da ausência de dolo PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 28 209. De acordo com a inteligência do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada de 150% somente poderia ser aplicada quando o não recolhimento do tributo decorresse de atos praticados pelo contribuinte que poderiam ser tipificados como sonegação (art. 71), fraude (art. 72) ou conluio (art. 73), ou seja, condutas dolosas, adotadas com o específico fim de transgredir a legislação fiscal.

210. Por sua vez, o dolo se caracteriza como ato de vontade consciente de infringir a lei tributária e com o nítido intuito de causar prejuízos a terceiros, mediante o emprego de expedientes maliciosos.

211. Nessa medida, é de se indagar em que ponto residiria a conduta dolosa da Impugnante, tendente a fraudar para prejudicar o Erário, quando nada foi escamoteado ao fisco, que não foi induzido a erro e não teve qualquer obstáculo ao conhecimento dos fatos.

212. Aliás, prova da ausência de má-fé e dolo nas condutas da Impugnante é a existência de divergência de interpretação da Lei nº 10.147/2000 no próprio âmbito do Administração Tributária.

213. Com efeito, em 31 de dezembro de 2002, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 24, na qual a Receita Federal do Brasil expressamente reconheceu que, para efeito de aplicação das alíquotas majoradas do PIS e da COFINS, previstas no art. 1º da Lei nº 10.147/200, a operação de revenda deveria necessariamente ter por objeto um produto que foi industrializado ou importado pelo próprio contribuinte.

214. Confira-se o seguinte trecho da ementa da Solução de Consulta nº 24/2002:

[...] 215. Em sentido diametralmente oposto ao entendimento consignado na Solução de Consulta Cosit nº 24/2002, a própria autoridade administrativa (que, em tese, deveria observar aquele entendimento) lavrou contra a Impugnante, em 2012 e em 2016, os autos de infração controlados nos processos administrativos mencionados no termo de verificação fiscal (autos nº 19311.720281/2012-87 e

nº19311.720155/2016-56), sob o novo argumento de que, por exercer também a atividade de industrialização de produtos sujeitos à tributação concentrada, o regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 se aplicaria quando da revenda desses produtos, ainda que não tenham sido fabricados ou importados pela contribuinte.

216. Este entendimento foi também encampado pelas Delegacias de Julgamento e pelo E. CARF nos acórdãos desfavoráveis à Impugnante proferidos no âmbito dos mencionados processos administrativos, nos anos de 2015, 2016 e 2017 (fl.

1.041).

PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 29 217. No ano seguinte, contudo, mais precisamente em 28 de setembro de 2018, foi então editada a Solução de Consulta COSIT nº 182, mais uma vez alterando a interpretação da Receita Federal sobre a questão, para retomar o posicionamento de que o regime de incidência previsto no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000 (alíquota zero) se aplicaria quando da revenda dos produtos finais, independentemente da condição de industrial ou importador, quando tais produtos não foram fabricados e nem importados pelo próprio contribuinte.

218. Confira-se o seguinte trecho da ementa da referida Solução de Consulta COSIT nº 182/2018:

[...] 219. E, no ano de 2018, a Impugnante foi novamente surpreendida com alteração de entendimento pela Receita Federal do Brasil quanto à correta interpretação dos dispositivos da Lei nº 10.147/2000, consubstanciada na lavratura dos autos de infração ora impugnados!

220. Diante de todo o exposto, certo é que não há como atribuir má-fé, dolo ou qualquer intenção de deturpar o regime de incidência do PIS e da COFINS nas condutas da Impugnante, uma vez que os lançamentos tributários foram realizados exclusivamente em virtude de manifesta divergência de entendimento quanto à Lei nº 10.147/2000, o que, aliás, também atrai a aplicação do artigo 112 do CTN no caso concreto.

221. Em síntese, a aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação cabal pela fiscalização da ciência da ilicitude pelo agente e do intuito de fraudar a lei através de ato que sabe ser ilícito, o que não é o caso dos autos. Confira-se, nesse exato sentido, o entendimento da C. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS sobre o tema:

[...] 222. Ademais, se existisse má-fé no caso concreto, as intimações fiscais não teriam sido respondidas, ou, se respondidas, teriam sido de forma descasada e desconexa, o que demandaria intensa análise para “montar o quebra-cabeça”.

223. A jurisprudência do antigo 1º Conselho de Contribuintes era justamente nesse sentido:

[...] 224. Ora, a manutenção da multa qualificada no caso concreto, em que a sua aplicação decorre de mera divergência de interpretação da legislação tributária, significaria a indevida equiparação de tal situação aos casos graves, em que o contribuinte sursurria, adultera e omite, de forma arditosa, por exemplo, dados PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 30 necessários para o pleno conhecimento da Receita Federal do Brasil das operações realizadas.

225. Assim, diante da não configuração do dolo na conduta da Impugnante, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício.

IV.2.2 – Não tipificação das condutas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 226. Nenhum dos atos praticados pela Impugnante indicados pela fiscalização pode ser qualificado como sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois inexistiu qualquer tentativa de esconder ou dificultar o pleno conhecimento, por parte das autoridades fiscais, da ocorrência do fato gerador de qualquer tributo.

227. Do mesmo modo, também não há que se falar de fraude fiscal, conforme o art. 72 da Lei nº 4.502/64, pois inexistiu qualquer “ataque” aos elementos componentes dos fatos geradores dos tributos, com o intuito de causar prejuízo ao Fisco.

228. Por fim, e até mesmo como consequência inexorável da não ocorrência da sonegação (art. 71) e/ou da fraude (art. 72), é a não verificação de conluio no caso concreto.

229. Por todo exposto, ante a lisura dos atos praticados pela Impugnante, os quais não preenchem os tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, resta evidente, também por esse motivo, que a multa qualificada (150%) deve ser afastada.

IV.2 – Não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício 230. Por fim, e também na remota hipótese de serem mantidos os lançamentos, desde já a Impugnante se insurge contra eventual exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, por inexistir amparo legal.

231. Com efeito, a cobrança dos juros de mora, em matéria tributária, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes:(a) tributos (indubitavelmente, obrigação principal); ou (b) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, exigência referente à multa isolada por insuficiência do recolhimento das estimativas).

232. Assim, não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente), conforme, inclusive, reconhecido pela 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS em julgamento realizado no dia 09/11/2010. Confira-se:

[...] PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 31 233. Diante do exposto, como parte do crédito atuado versa sobre a cobrança da

multa de ofício, lançada em conjunto com os tributos supostamente devidos, é certo que sobre esta penalidade não devem ser exigidos os juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal neste sentido. (destaques do original)

Encerra com as seguintes conclusões e pedido:

V – DAS CONCLUSÕES 234. Por todo o exposto, conclui-se que: (I) os produtos revendidos no mercado interno não foram industrializados pela Impugnante, conforme o disposto nos artigos 4º e 8º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), e também não foram importados pela Impugnante, conforme o disposto nos artigos 104 e 106 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro); (II) o art. 149, §4º, da Constituição Federal de 1988 dispõe que: “A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”; assim, definida a tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS pelo legislador, essas contribuições sociais serão recolhidas uma única vez no ciclo de comercialização do produto; (III) ainda que publicada anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Lei nº 10.147/2000 deve ser interpretada, compreendida e aplicada conforme o disposto no art. 149, §4º, da CF/88, prestigiando, assim, a interpretação sistemática como método hermenêutico por excelência; (IV) o legislador definiu o regime de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS para os produtos indicados taxativamente na Lei nº 10.147/2000, e de forma absolutamente autônoma e independente da atividade do contribuinte; (V) as receitas auferidas pelos fabricantes e pelas empresas comerciais importadoras, que venderam os produtos para a Impugnante, estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS (2,2%) e da COFINS (10,3%) previstas no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000; (VI) nas aquisições de produtos finais e posteriores revendas no mercado interno, a Impugnante não assumiu a condição de industrial ou de importador desses produtos, de modo que as respectivas receitas estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147/2000; (VII) a própria Receita Federal do Brasil já chegou a se pronunciar no sentido de que, para efeito de aplicação das alíquotas majoradas do PIS e da COFINS, a operação de revenda deve ter por objeto um produto industrializado ou PROCESSO 13855.723441/2019-92 ACÓRDÃO 14-106.953 DRJ/RPO 32 importado pelo próprio contribuinte, conforme Solução de Consulta Cosit nº 24/2002 e Solução de Consulta Cosit nº 182/2018; (VIII) além de a interpretação sustentada pela fiscalização afrontar a Lei nº 10.147/2000 e o §4º do art. 149 da CF/1988, pois exige o recolhimento do PIS e da COFINS mais de uma vez na etapa de circulação do produto, também institui uma espécie de “equiparação” nas operações de venda, absolutamente desprovida de amparo legal; (IX) o entendimento manifestado pela autoridade administrativa no termo de verificação fiscal também institui um tratamento anti-isonômico em relação às empresas que concentram as atividades industriais e comerciais, inclusive afetando negativamente a concorrência no mercado interno; e (X) na remota hipótese de se entender que as receitas auferidas pela Impugnante nas revendas de produtos estariam sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei

nº 10.147/2000, o que, aliás, se admite apenas para completude da defesa, a impugnação deverá ser acolhida, para: (X.a) determinar a correção do valor dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas ocorridas em agosto de 2017, abatendo-se os créditos adicionais das exigências fiscais; (X.b) cancelar a indevida e descabida qualificação da multa em 150%; e (X.c) cancelar a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

VI – DO PEDIDO 235. Diante do exposto, é a presente para requerer o acolhimento desta impugnação para, com o julgamento de improcedência das exigências fiscais, cancelar integralmente os autos de infração.

A impugnação foi julgada procedente em parte, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2017 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

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 QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa quando evidenciada a intenção deliberada e consciente de assumir o risco de praticar a infração.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2017 REGIME MONOFÁSICO. LEI Nº 10.147/2000. FABRICANTES DE PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA OU DE TOUCADOR. REVENDA. INCIDÊNCIA.

Incide a alíquota diferenciada de 10,3% sobre as receitas de vendas de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

LANÇAMENTO. ERROS MATERIAIS. RETIFICAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Retifica-se o lançamento uma vez comprovada a ocorrência de erros materiais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2017 REGIME MONOFÁSICO. LEI Nº 10.147/2000. FABRICANTES DE PRODUTOS SUJEITOS A

ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA OU DE TOUCADOR. REVENDA. INCIDÊNCIA.

Incide a alíquota diferenciada de 2,2% sobre as receitas de vendas de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

LANÇAMENTO. ERROS MATERIAIS. RETIFICAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Retifica-se o lançamento uma vez comprovada a ocorrência de erros materiais.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

III.1 – INTERPRETAÇÃO CONFORME À CF/1988

Em síntese, e considerando-se que o art. 149, §4º, da Constituição Federal estabelece que a lei ordinária disciplinará as hipóteses em que o PIS e a COFINS deverão incidir uma única vez, e que a Lei nº 10.147/00 criou o regime de incidência concentrada (monofásica), não deve ser admitido o recolhimento das referidas contribuições em mais de uma etapa do ciclo de comercialização do produto.

Diante do exposto, a técnica da interpretação conforme à Constituição Federal também deve ser adotada na compreensão e aplicação da Lei nº 10.147/2000, especialmente porque o §4º do artigo 149 da CF/88 determina que, nas hipóteses de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS definidas pelo legislador, essas contribuições sociais são recolhidas em apenas uma das etapas do ciclo de comercialização do produto.

III.2 – A TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA DO PIS E DA COFINS PREVISTA NA LEI Nº 10.147/2000

III.2.1 – Definição da tributação concentrada (monofásica) em razão do produto (decisão do legislador ordinário)

Assim, a interpretação da Lei nº 10.147/2000, inclusive conforme o disposto no §4º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, não permite afirmar que a atividade do contribuinte seria suficiente para definir as alíquotas do PIS e da COFINS sobre suas receitas (ou seja, a atividade não “carimba” as receitas do contribuinte com as alíquotas majoradas do PIS e da COFINS), como equivocadamente consignado no termo de verificação fiscal e na r. decisão recorrida.

Diante do exposto, está suficientemente demonstrado que o regime de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS é definido pelo produto (mais precisamente, pelas características dos produtos vendidos ou revendidos), e não pela atividade empresarial desempenhada pelo contribuinte, devendo a decisão

do legislador ser respeitada e observada, inclusive conforme o disposto no §4º do artigo 149 da CF/88.

III.2.2 – Regime de incidência das revendas de produtos finais

Portanto, nas operações envolvendo aquisições de produtos finais de outras pessoas jurídicas e revendas no mercado interno, a Recorrente não assumiu a condição de industrial ou de importador, com o que deve ser observado o disposto no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000 (alíquota zero do PIS e da COFINS).

III.2.2.1 – Aquisições de fabricantes no mercado interno

Portanto, a Recorrente não procedeu à industrialização dos produtos finais adquiridos no mercado interno e posteriormente revendidos, ou seja, nas operações relacionadas pela fiscalização a Recorrente não vendeu produtos por ela industrializados, logo, é inaplicável às receitas de revenda o regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000.

Não bastasse, na revenda existem 2 (duas)

operações com produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica)

absolutamente distintas e que não se comunicam, a saber: (I) venda do produto industrializado pelo fabricante para a Recorrente (venda de produto industrializado pelo próprio contribuinte); e (II) revenda do produto final pela Recorrente (revenda de produto não industrializado pelo próprio contribuinte).

Na venda do produto industrializado para a Recorrente, as receitas auferidas pelos fabricantes estão sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, ou seja, aplicação das alíquotas majoradas do PIS e da COFINS sobre as respectivas receitas.

Dessa forma, as receitas auferidas na revenda de produtos não industrializados pela Recorrente estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, conforme o disposto no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000.

Aquisições de empresas comerciais importadoras 128. A Recorrente também adquiriu produtos que foram importados por encomenda por empresas comerciais importadoras (tradings), como é o caso da Cotia Vitória Comércio e Serviços S/A e Trop Companhia de Comércio Exterior.

Já na venda dos produtos importados para a Recorrente, as receitas auferidas pelas empresas comerciais importadoras estão sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, ou seja, aplicação das alíquotas majoradas do PIS e da COFINS.

Dessa forma, as receitas auferidas na revenda de produtos não importados pela Recorrente estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, conforme o disposto no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000.

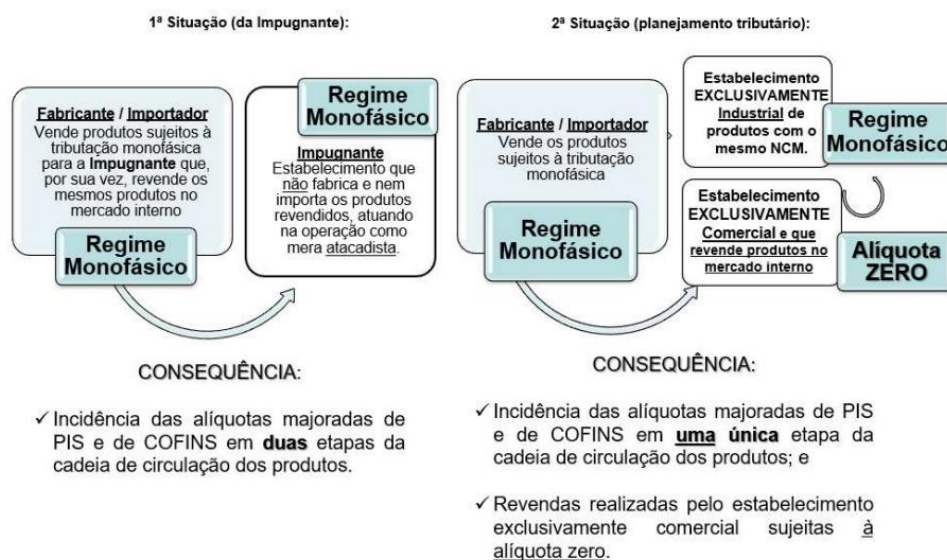
III.2.3 – Aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS

Diante do exposto, e considerando-se que: (I) as receitas auferidas pelos fabricantes e importadores nas vendas para a Recorrente estão sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000; e (II) que os produtos revendidos não foram industrializados nem importados pela Recorrente, o recurso voluntário deve ser provido, para cancelar integralmente as exigências fiscais.

III.2.4 – Instituição de Espécie de Equiparação sem amparo em Lei

Diante do exposto, também está demonstrada a ausência de regra específica que ampare a equiparação para efeitos de aplicação do regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 às revendas de produtos não industrializados e nem importados pela Recorrente, corroborando, desse modo, a manifesta insubsistência das exigências fiscais.

III.2.5 – Aspectos anti-isonômicos e concorrenciais



Como se vê, o entendimento da autoridade administrativa impõe um agravamento da carga tributária para as empresas que concentram as atividades de industrialização e de revenda, impactando o preço dos produtos e prejudicando a concorrência no mercado interno.

Diante do exposto, está demonstrado que a interpretação da autoridade administrativa e da 11ª Turma da DRJ/RPO também afronta a isonomia e afeta negativamente a concorrência no mercado interno, revelando-se, por mais esse motivo, absolutamente desarrazoável e contraditória às regras de tributação concentrada.

III.3 – Da aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ao caso concreto

Portanto, por serem plenamente aplicáveis ao caso concreto e, também, em função de as autoridades judicantes da administração tributária estarem

vinculadas às disposições da nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, deve ser afastada a aplicação retroativa do novo entendimento sobre a matéria em discussão nos presentes autos, cancelando-se o auto de infração.

III.4 – Da indevida e descabida qualificação da multa de ofício em 150%

Note-se, por relevante, que no ano de 2018 (posterior a ocorrência dos fatos geradores em discussão – meses do ano de 2017) a Receita Federal do Brasil emitiu solução de consulta favorável à tese jurídica sustentada pela Recorrente!

Assim, a qualificação da multa de ofício em 150%, decididamente, não pode prevalecer.

III.4.2 – Não tipificação das condutas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 Nenhum dos atos praticados pela Recorrente indicados pela fiscalização pode ser qualificado como sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois inexistiu qualquer tentativa de esconder ou dificultar o pleno conhecimento, por parte das autoridades fiscais, da ocorrência do fato gerador de qualquer tributo.

III.5 – DA INDEVIDA APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO Por fim, e na remota hipótese de ser mantido o lançamento, a Recorrente se insurge contra eventual exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, por inexistir amparo legal.

IV – DAS CONCLUSÕES 281. Diante de todo o exposto, conclui-se que: (I) os produtos revendidos no mercado interno não foram industrializados pela Recorrente, conforme o disposto nos artigos 4º e 8º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), e também não foram importados pela Recorrente, conforme o disposto nos artigos 104 e 106 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), o que, aliás, é incontroverso nestes autos; (II) o art. 149, §4º, da Constituição Federal de 1988 dispõe que: “A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”; assim, definida a tributação concentrada do PIS e da COFINS pelo legislador, essas contribuições sociais serão recolhidas uma única vez no ciclo de comercialização do produto; (III) ainda que publicada anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Lei nº 10.147/2000 deve ser interpretada, compreendida e aplicada conforme o disposto no art. 149, §4º, da CF/88, prestigiando, assim, a interpretação sistemática como método hermenêutico por excelência; (IV) o legislador definiu o regime de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS para os produtos indicados taxativamente na Lei nº 10.147/2000, e de forma absolutamente autônoma e independente da atividade do contribuinte; (V) as receitas auferidas pelos fabricantes e pelas empresas comerciais importadoras, que venderam os produtos para a Recorrente, estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS (2,2%) e da COFINS (10,3%) previstas no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000;

(VI) nas aquisições de produtos finais e posteriores revendas no mercado interno, a Recorrente não assumiu a condição de industrial ou de importador desses

produtos, de modo que as respectivas receitas estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147/2000; (VII) a própria Receita Federal do Brasil já se pronunciou no sentido de que, para efeito de aplicação das alíquotas majoradas do PIS e da COFINS, a operação de revenda deve ter por objeto um produto industrializado ou importado pelo próprio contribuinte, conforme, por exemplo, Soluções de Consulta COSIT nºs 24/2002 e 182/2018, o que veio a ser alterado apenas na Solução de Consulta nº 188/2018, editada posteriormente à ocorrência dos fatos geradores (2017); (VIII) além de a interpretação sustentada pela fiscalização e pela r. decisão recorrida afrontar a Lei nº 10.147/2000 e o §4º do art. 149 da CF/1988, pois exige o recolhimento do PIS e da COFINS mais de uma vez na etapa de circulação do produto, também institui uma espécie de “equiparação” nas operações de venda, absolutamente desprovida de amparo legal; (IX) o entendimento manifestado pela autoridade administrativa e pela r. decisão recorrida no termo de verificação fiscal também institui um tratamento antiisonômico em relação às empresas que concentram as atividades industriais e comerciais, inclusive afetando negativamente a concorrência no mercado interno; (X) uma vez que o entendimento consignado pela autoridade administrativa e encampado pela r. decisão recorrida somente veio a ser, em certa medida, pacificado no âmbito da Receita Federal do Brasil no ano de 2018, com a edição da Solução de Consulta COSIT nº 188/2018, são plenamente aplicáveis ao caso as disposições da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro; e

(XI) na remota hipótese de se entender que as receitas auferidas pela Recorrente nas vendas de produtos estariam sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, o que, aliás, se admite apenas para completude da defesa, o recurso voluntário deve ser provido, para (a) cancelar a indevida e descabida qualificação da multa em 150%; e (b) cancelar a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

V – DO PEDIDO

Diante do exposto, é a presente para requerer seja dado provimento ao recurso voluntário, a fim de reformar parcialmente a r. decisão recorrida, para cancelar integralmente a exigência fiscal levada a efeito pelo auto de infração objeto do processo administrativo em referência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

A Recorrente considera que a aplicação da alíquota zero nas operações de revenda é expressamente autorizada pela legislação e que se deve partir da premissa de que em todas as operações nas quais houve o afastamento da alíquota, a Recorrente procedeu à mera revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica, ou seja, não houve qualquer processo de industrialização, nos moldes do artigo 4º do Regulamento do IPI promovida por parte da Recorrente.

A Recorrente elabora um histórico legislativo e diz que não pode ser considerada toda a sua atividade como industrialização, pois ela também atua como comerciante, devendo ser considerada como atividade industrial tão somente nos casos em que assim atua.

Faz longa análise sobre a legislação pertinente e o conceito de industrialização, afirmando que apenas diante de intervenção promovida pelo contribuinte no produto se dará a industrialização, não sendo possível a caracterização de industrializador nas hipóteses em que o contribuinte apenas revende o produto exatamente da forma na qual o adquiriu.

Ela descreve que o procedimento, que adotou, é legal e que sempre será necessária a expressa previsão legal para a atribuição de alíquota, independentemente do aproveitamento ou não de créditos, sendo que a Lei nº 11.727, de 2008, somente se refere ao aproveitamento de crédito.

Da leitura do artigo 2º, da Lei nº 10.147/2000, a conclusão é clara: a receita bruta somente estará submetida à alíquota zero, quando a pessoa jurídica não se enquadrar na condição de industrial ou importador.

No caso, a alíquota zero poderá ser aplicada à Recorrente, mas sem o aproveitamento de créditos, naquelas situações em que ele comprar o produto para a revenda, mas não o fabricar.

A respeito do assunto, há diversos posicionamentos dos órgãos competentes, a saber:

O Parecer Normativo Cosit nº 24, de 2013, e a Solução de Consulta nº 12, de 2004, reportam-se a situações de incidência do IPI, o que não é o caso, aqui se trata de incidência em regime monofásico na contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS, logo, não pode ser aplicado ao caso.

Quanto à Solução de Consulta nº 24, de 2002, da COSIT, ela até poderia ser aplicada ao caso, ocorre que ela foi proferida em um contexto legislativo diferente do analisado, no caso o ano de 2002, que não permitia a autorização de créditos na revenda, que é justamente o caso de o contribuinte ser enquadrado na condição de industrial, o que foi permitido com o advento do artigo 24, da Lei nº 11.727, de 2008. A Solução de Consulta é do ano de 2002 e a autorização dos créditos veio em 2008. Portanto, não há como ser aplicada tal Solução de Consulta.

No que toca à Solução de Consulta nº 88, de 20 de agosto de 2010, vale transcrever a ementa:

EMENTA: PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE - MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS MAGISTRAIS E OFICINAIS -INCIDÊNCIA - ALÍQUOTAS As disposições do artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que estabelecem a incidência de alíquotas concentradas (majoradas) do Pis/Pasep e da Cofins nas operações de venda dos produtos classificados nas posições, códigos e itens da TIPI nele expressamente citados, alcançam apenas as pessoas jurídicas que os industrializam ou importam; A redução a zero da alíquota do Pis/Pasep e da Cofins, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147, de 2000, alcança as receitas de venda dos produtos citados no artigo 1º, auferidas nas etapas posteriores de sua comercialização, desde que a receita de venda da pessoa jurídica que procedeu à sua industrialização ou importação tenha sido tributada na forma do artigo 1º ; A manipulação de medicamentos officinais e magistrais é considerada prestação de serviços farmacêuticos, não estando, portanto, o produto de tal atividade incluído no escopo do artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que apenas alcança os produtos nele citados quando resultantes de industrialização ou importação, sendo, conseqüentemente, inaplicável, neste caso, a redução a zero das alíquotas do Pis/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda, prevista no artigo 2º da Lei nº 10.147, de 2000. Caso a interessada industrialize ou importe qualquer dos produtos citados no artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, deverá tributar a receita de venda deles decorrente na forma do inciso I; Caso apenas revenda (não industrialize, nem importe) os produtos, ou algum dos produtos, citados no artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, fará jus à redução para zero por cento das alíquotas do Pis e da Cofins incidentes sobre a receita bruta obtida nesta operação; A receita auferida com a manipulação de medicamentos magistrais e officinais, conforme definidos na literatura técnica, é considerada decorrente da prestação de serviço farmacêutico, estando sujeita às alíquotas do Pis/Pasep e da Cofins próprias do regime de apuração a que a interessada estiver submetida (cumulativo ou não cumulativo).

Nestes termos, a Recorrente fará jus à alíquota zero aos produtos revendidos que ela não fabrica.

Esse raciocínio foi devidamente explicitado no voto proferido nos autos do PA 16004.720544/2013-14 (acórdão 3301-006-911), relator Winderley Morais Pereira:

A Autoridade Fiscal entende que os créditos presumidos, previstos no art. 24 da Lei na 11.727/2008, somente podem ser usufruídos pelas empresas industriais que fabricam produtos farmacêuticos que seja fabricante do mesmo produto que tenha sido adquirido para revenda. A Recorrente defende que basta produzir um dos produtos listados no artigo em comento, não sendo necessário efetivamente industrializar o referido produto.

Para o deslinde da questão é necessário analisar a base legal que permite o crédito presumido de medicamentos tributados no regime monofásico previsto no art. 24 da Lei nº 11.727/2008.

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

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

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

Art. 2º, § 1º da Lei nº 10.833/2003.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

...

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

...

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Nos termos do artigo é possível identificar a permissão legal para auferir crédito presumido de contribuições quando o adquirente revende produtos tributados no regime monofásico. O cerne da lide diz respeito à limitação prevista no artigo 24 da Lei nº 11.727/2008 ao exigir para o crédito presumido o termo "fabricante dos produtos". A Recorrente defende que ao se referir a fabricante dos produtos, o legislador definiu que basta a empresa industrial ser fabricante de um dos

produtos previstos para poder usufruir do crédito na revenda de todos os produtos ali listados e tributados no regime monofásico.

A Receita Federal aplica um conceito mais restrito, afirmando que a palavra fabricação constante do artigo, limita os créditos somente àqueles produtos adquiridos para revenda que a empresa também seja fabricante, ou seja, é necessário fabricar o produto para poder utilizar o crédito presumido na revenda deste mesmo produto.

Para definir o melhor conceito a ser utilizado é necessário lembrar as balizas para interpretação da legislação que concede tributações privilegiadas, previsto no art. 111 do CTN.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nos termos previstos no CTN, os benefícios fiscais devem ser interpretados da forma literal e a previsão do Código possui uma razão de ser. A regra geral de tributação deve alcançar a todos os sujeitos passivos previstos na lei instituidora do tributo. A aplicação de alíquotas ou bases de cálculo reduzidas ou quaisquer outros benefícios que fogem a aplicação geral da regra tributária gera uma distorção na aplicação da norma tributária, entretanto, o legislador ao criar este benefício, justifica a tributação privilegiada como importante para o interesse público e neste caminho precisa atingir somente aqueles sujeitos passivos determinados na Lei, não se pode aplicar um conceito amplo, que pode incluir pessoas físicas e jurídicas que não eram o objetivo do legislador.

Assim, manda a melhor técnica legislativa, que ao criar benefícios fiscais identifiquem-se de forma clara os destinatários das normas. A aplicação de forma ampla aos benefícios pode gerar distorções econômicas e sociais que não são desejadas pelo Legislador, já que nos termos previstos no art. 111 do CTN, a interpretação é restritiva, caso o legislador tivesse interesse de atingir outros sujeitos que não aqueles da interpretação restritiva faria constar especificamente no corpo da norma.

No caso em tela, o art. 24 da Lei nº 11.727/2008 determina que "podem auferir créditos sobre os produtos adquiridos para revenda o fabricante destes produtos". A restrição posta para os fabricantes destes produtos, consta no mesmo período gramatical, não há como entender que o fabricante destes produtos atinge qualquer um daqueles previstos no art. 2º, § 1º da Lei nº 10.833/2003, somente pode ser interpretado como o crédito presumido do produto ao fabricante do mesmo produto.

De outro giro, mesmo admitindo que a interpretação gramatical pudesse sugerir dúvidas quanto à exigência de o fabricante produzir o produto que deseja auferir crédito, pode-se partir para uma análise sistêmica do crédito presumido previsto no artigo em comento.

A tributação dos medicamentos e produtos de toucador previstos no art. 2º, § 1º da Lei nº 10.833/2003 possuem a sistemática monofásica, ou seja, são tributados uma única vez na saída do fabricante. No restante da cadeia de revenda, o produto tem sua alíquota reduzida a zero, não existindo o creditamento nas operações seguintes, nos termos previstos no art. 1º da Lei 10.147/2000, que atualmente consta com a seguinte redação.

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)

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.

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.

Deste modo, quer seja pela interpretação gramatical, quer seja pela interpretação sistêmica para a lide posta nos autos, correto o procedimento da Auditoria Fiscal em glosar os créditos referentes a produtos adquiridos para revenda que a Recorrente não seja fabricante do mesmo produto.

Diante do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal intime a recorrente a informar se os produtos revendidos, objeto de atuação, também são produzidos ou importados pela recorrente, detalhando, se for o caso, quais os períodos em que ocorreram a venda ou importação dos referidos produtos. A distinção entre os produtos deve ser feita de forma detalhada (marca, modelo etc) e também considerando apenas as NCM descritas no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, para viabilizar a adoção de teses mais restritas.

A autoridade fiscal 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 ou importados pela recorrente, juntando suporte documental comprobatório das divergências consideradas.

Ao final, intimar a recorrente para se manifestar no prazo de trinta dias, conforme parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro