



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720010/2022-32
ACÓRDÃO	3201-012.616 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LARRU'S INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 16/02/2018, 05/09/2018, 10/09/2018, 09/10/2018, 04/01/2019, 05/01/2019, 07/01/2019, 09/01/2019, 11/01/2019

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação, bem como quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação.

NULIDADE.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017

FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

É cabível a exigência do tributo quando verificada a falta e/ou insuficiência de declaração e recolhimento.

PRODUTOS DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE PESSOAL. ALÍQUOTA.

Seja a simples revenda dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147/00, adquiridos por pessoa jurídica industrial ou importadora de outra pessoa jurídica industrial ou importadora, ou seja a revenda na industrialização por encomenda na modalidade de terceirização full service, sujeita o revendedor/encomendante à tributação concentrada.

BEBIDAS ENERGÉTICAS. ALÍQUOTA.

As bebidas energéticas de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097/15 sujeitam-se à tributação concentrada no industrial ou atacadista.

NÃO CUMULATIVIDADE. OPERAÇÕES SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS BÁSICAS.

É cabível a exigência quando constatada a falta de tributação de operações sujeitas às alíquotas básicas na sistemática não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES DESTACADAS NAS NFe E APURADAS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Valores confessados pela própria pessoa jurídica, seja na escrituração e/ou nos documentos fiscais por ela própria emitidos, não confessados em DCTF, são suficientes para a exigência de ofício do referido crédito tributário, cumprindo à pessoa jurídica a prova de eventual erro.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apuração e aproveitamento de crédito na sistemática não cumulativa é faculdade da contribuinte. Somente é cabível o aproveitamento de ofício dos créditos se estes estiverem regularmente apurados na escrituração constituindo saldo disponível, desde que não estejam vinculados a PER ou DCOMP pendente de verificação, observado, ainda, o prazo prescricional.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017

FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

É cabível a exigência do tributo quando verificada a falta e/ou insuficiência de declaração e recolhimento.

PRODUTOS DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE PESSOAL. ALÍQUOTA.

Seja a simples revenda dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147/00, adquiridos por pessoa jurídica industrial ou importadora de outra pessoa jurídica industrial ou importadora, ou seja a revenda na industrialização por encomenda na modalidade de terceirização full service, sujeita o revendedor/encomendante à tributação concentrada.

BEBIDAS ENERGÉTICAS. ALÍQUOTA.

As bebidas energéticas de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097/15 sujeitam-se à tributação concentrada no industrial ou atacadista.

NÃO CUMULATIVIDADE. OPERAÇÕES SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS BÁSICAS.

É cabível a exigência quando constatada a falta de tributação de operações sujeitas às alíquotas básicas na sistemática não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES DESTACADAS NAS NFe E APURADAS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Valores confessados pela própria pessoa jurídica, seja na escrituração e/ou nos documentos fiscais por ela própria emitidos, não confessados em DCTF, são suficientes para a exigência de ofício do referido crédito tributário, cumprindo à pessoa jurídica a prova de eventual erro.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apuração e aproveitamento de crédito na sistemática não cumulativa é faculdade da contribuinte. Somente é cabível o aproveitamento de ofício dos créditos se estes estiverem regularmente apurados na escrituração constituindo saldo disponível, desde que não estejam vinculados a PER ou DCOMP pendente de verificação, observado, ainda, o prazo prescricional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao(substituto), Rodrigo Pinheiro Lucas

Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente a conselheira Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituída pelo conselheiro Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao.

RELATÓRIO

Trata-se do Processo nº 15746.720010/2022-32, instaurado a partir de autos de infração lavrados em 14 de janeiro de 2022 pela Delegacia da Receita Federal em Sorocaba/SP, com exigência de crédito tributário no montante de R\$ 28.841.978,57, valor que engloba PIS, Cofins, multa de ofício e multa por descumprimento de obrigação acessória. O período de apuração alcança os meses de março a maio e de julho a novembro de 2017, relativamente às contribuições sociais, bem como fatos geradores ocorridos entre 2018 e 2019, no tocante às obrigações acessórias. A empresa autuada exerce atividade econômica voltada à industrialização, importação e comercialização de produtos de perfumaria, higiene, cosméticos, bebidas energéticas, suplementos e alimentos em geral.

A ação fiscal, iniciada em 18 de março de 2020, teve como fundamento indícios de utilização de alíquotas incorretas e dedução indevida de créditos no ano de 2017, além de inconsistências no preenchimento das EFD-Contribuições. Diante da fragilidade e incoerência das informações apresentadas pelo contribuinte, a Receita Federal optou por proceder à apuração das contribuições diretamente a partir das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela empresa, desconsiderando as declarações prestadas nas EFD-Contribuições. Cumpre destacar que, por força de decisão judicial favorável obtida pela contribuinte e respaldada no Parecer PGFN nº 7698/2021/ME, foi determinada a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo das contribuições a partir de março de 2017.

No curso da fiscalização, foram apontadas diversas irregularidades. Primeiramente, constatou-se a aplicação de alíquotas incorretas nas operações de venda de bebidas energéticas, de produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, bem como de outras mercadorias sujeitas às alíquotas básicas. Além disso, identificou-se a existência de diferenças a maior nas EFD-Contribuições retificadoras, bem como a apropriação indevida de créditos referentes à industrialização por encomenda de produtos sujeitos à alíquota zero, à aquisição de produtos classificados como dentifrícios e sabões, e ainda pela escrituração em duplicidade ou a maior de notas fiscais de entrada. Houve também a constatação de receitas omitidas nas declarações e o descumprimento de obrigações acessórias, em razão de informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Com base nessas constatações, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício dos valores apurados, aplicando, além da exigência de PIS e Cofins, multa de ofício nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, e multa isolada pela apresentação de EFD-

Contribuições com incorreções ou omissões, conforme previsto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A empresa apresentou impugnação em 15 de fevereiro de 2022, sustentando, preliminarmente, a existência de vícios formais e erros materiais no lançamento, que, em seu entendimento, maculam a validade do auto de infração à luz do artigo 142 do CTN. Alegou que a fiscalização incorreu em equívocos ao tributar revendas de produtos de perfumaria e higiene pessoal como se fossem operações de industrialização, quando, de acordo com a Lei nº 10.147/2000, tais operações estariam sujeitas à alíquota zero. Aduziu também que créditos legítimos foram glosados sob a equivocada premissa de se tratarem de operações com sabões e dentifrícios, quando na realidade correspondiam à aquisição de serviços e matérias-primas empregados em processos de industrialização por encomenda ou à aquisição de cosméticos sem relação com os produtos indicados pela fiscalização. Contestou ainda a inclusão, na base de cálculo, de operações que não configurariam receita bruta, bem como a adoção de critérios distintos pela fiscalização para a apuração do tributo devido.

Em síntese, a defesa pleiteia o reconhecimento da nulidade do lançamento, seja por vícios formais e erros materiais insanáveis, seja pela improcedência das glosas e exigências de crédito tributário, afirmando que as autuações não encontram amparo na legislação de regência, além de afrontarem princípios constitucionais tributários como o da legalidade e o da isonomia.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 108-029.823 – 31ª TURMA/DRJ08 que apresentou o seguinte resultado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 16/02/2018, 05/09/2018, 10/09/2018, 09/10/2018, 04/01/2019, 05/01/2019, 07/01/2019, 09/01/2019, 11/01/2019

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação, bem como quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação.

NULIDADE.

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

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.

Resta fora do litígio a matéria expressamente não contestada, ocorrendo a preclusão processual.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 16/02/2018, 05/09/2018, 10/09/2018, 09/10/2018, 04/01/2019, 05/01/2019, 07/01/2019, 09/01/2019, 11/01/2019

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

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.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017

FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

É cabível a exigência do tributo quando verificada a falta e/ou insuficiência de declaração e recolhimento.

PRODUTOS DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE PESSOAL. ALÍQUOTA.

Seja a simples revenda dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147/00, adquiridos por pessoa jurídica industrial ou importadora de outra pessoa jurídica industrial ou importadora, ou seja a revenda na industrialização por encomenda na modalidade de terceirização full service, sujeita o revendedor/encomendante à tributação concentrada.

BEBIDAS ENERGÉTICAS. ALÍQUOTA.

As bebidas energéticas de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097/15 sujeitam-se à tributação concentrada no industrial ou atacadista.

NÃO CUMULATIVIDADE. OPERAÇÕES SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS BÁSICAS.

É cabível a exigência quando constatada a falta de tributação de operações sujeitas às alíquotas básicas na sistemática não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES DESTACADAS NAS NFe E APURADAS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Valores confessados pela própria pessoa jurídica, seja na escrituração e/ou nos documentos fiscais por ela próprios emitidos, não confessados em DCTF, são suficientes para a exigência de ofício do referido crédito tributário, cumprindo à pessoa jurídica a prova de eventual erro.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS ADQUIRIDOS À ALÍQUOTA ZERO.

Nos termos da legislação do regime da não cumulatividade das contribuições, não se permite o direito de crédito sobre aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apuração e aproveitamento de crédito na sistemática não cumulativa é faculdade da contribuinte. Somente é cabível o aproveitamento de ofício dos créditos se estes estiverem regularmente apurados na escrituração constituindo saldo disponível, desde que não estejam vinculados a PER ou DCOMP pendente de verificação, observado, ainda, o prazo prescricional.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017

FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

É cabível a exigência do tributo quando verificada a falta e/ou insuficiência de declaração e recolhimento.

PRODUTOS DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE PESSOAL. ALÍQUOTA.

Seja a simples revenda dos produtos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147/00, adquiridos por pessoa jurídica industrial ou importadora de outra pessoa jurídica industrial ou importadora, ou seja a revenda na industrialização por encomenda na modalidade de terceirização full service, sujeita o revendedor/encomendante à tributação concentrada.

BEBIDAS ENERGÉTICAS. ALÍQUOTA.

As bebidas energéticas de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097/15 sujeitam-se à tributação concentrada no industrial ou atacadista.

NÃO CUMULATIVIDADE. OPERAÇÕES SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS BÁSICAS.

É cabível a exigência quando constatada a falta de tributação de operações sujeitas às alíquotas básicas na sistemática não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES DESTACADAS NAS NFe E APURADAS NA EFD-CONTRIBUIÇÕES.

Valores confessados pela própria pessoa jurídica, seja na escrituração e/ou nos documentos fiscais por ela própria emitidos, não confessados em DCTF, são suficientes para a exigência de ofício do referido crédito tributário, cumprindo à pessoa jurídica a prova de eventual erro.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS ADQUIRIDOS À ALÍQUOTA ZERO.

Nos termos da legislação do regime da não cumulatividade das contribuições, não se permite o direito de crédito sobre aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO E APROVEITAMENTO.

A apuração e aproveitamento de crédito na sistemática não cumulativa é faculdade da contribuinte. Somente é cabível o aproveitamento de ofício dos créditos se estes estiverem regularmente apurados na escrituração constituindo saldo disponível, desde que não estejam vinculados a PER ou DCOMP pendente de verificação, observado, ainda, o prazo prescricional

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 16/02/2018, 05/09/2018, 10/09/2018, 09/10/2018, 04/01/2019, 05/01/2019, 07/01/2019, 09/01/2019, 11/01/2019

MULTA REGULAMENTAR.

É cabível a multa regulamentar devida pelas informações incorretas na EFD Contribuições.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Das Preliminares

No início do presente Recurso Voluntário, a Recorrente alega que os argumentos de nulidade apresentados em sua Impugnação deveria ser analisado separado do mérito devido ao suposta clara nulidade do Auto de Infração, todavia os argumentos apresentados podem ser

sanados caso exista dentro da análise de mérito do presente Recurso Voluntário, motivo pelo qual e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, em relação a análise das preliminares suscitadas pela Recorrente, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

“Da prova e da diligência

Importante lembrar que a questão da apresentação de prova na fase do contencioso administrativo fiscal foi especificamente disciplinada no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, em seu art. 16, §4º. E a respeito dos temas “prova”, “perícia”, “diligência” e “juntada de documentos”, dispõe especificamente o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)“(negrejou-se e grifou-se)

Especificamente quanto à realização de diligências e perícias, ainda regulamenta referido diploma legal:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 1.º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)

§ 2.º. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 3.º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação nº concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)(negrejou-se e grifou-se)

Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não se logrou demonstrar no presente caso.

Por outro lado, na solicitação de diligência e/ou perícia devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, sob pena de indeferimento, a teor do já citado art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

De fato, é condição para a formulação do pedido de realização de diligências e/ou perícias a exposição não só dos quesitos, mas também dos motivos que a justifiquem, de forma a consagrar outro princípio norteador da Administração Tributária, não menos importante, qual seja, o da economia processual.

Ademais, a adoção do procedimento de diligência e/ou perícia, acima mencionado, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

Portanto, incabível a realização de diligência ou perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da defesa.

Da jurisprudência

Advirta-se que resultam improficuos os julgados administrativos referidos pela contribuinte, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (destacamos)

A este respeito, veja-se o Parecer Normativo COSIT nº 23, de 06/09/2013 (DOU de 09/09/2013):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”;

Decreto nº 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III. (destaques acrescidos)

Deste modo, as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa da DRJ, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Da mesma forma, exceto quanto ao disposto no art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, as Soluções de Consulta proferidas em casos concretos específicos não podem ser estendidas genericamente a outras hipóteses, eis que se devem observar seus limites objetivos e subjetivos.

Em relação às decisões judiciais, cabe ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais em regra não vinculam o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Deveras, a obrigatoriedade de que a decisão administrativa reproduza os entendimentos expressos nos julgados dos Tribunais Superiores, para além dos casos concretos a que se refiram tais julgamentos, verifica-se somente quanto às súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), bem como nos casos previstos nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme disciplinados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014, que assim dispõem:

Lei nº 10.522, de 2002:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.

(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

(...)

§ 8º O parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que examina a juridicidade de proposições normativas não se enquadra no disposto no inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da

jurisprudência consolidada, desde que inexista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 10. O disposto neste artigo estende-se, no que couber, aos demais meios de impugnação às decisões judiciais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se a todas as causas em que as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional devam atuar na qualidade de representante judicial ou de autoridade coatora. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de

condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)(destaques acrescentados)Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014:

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

(...)§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

(...)§ 6º Para fins do disposto neste artigo, ratificam-se as Notas PGFN/CRJ nº 1.114, de 30 de agosto de 2012, PGFN/CRJ nº 1.155, de 11 de setembro de 2012, PGFN/CRJ nº 1.582, de 7 de dezembro de 2012, e PGFN/CRJ nº 1.549, de 3 de dezembro de 2012. (destaques acrescentados)No presente caso não se verifica nenhuma das situações acima referidas e, portanto, as decisões judiciais e administrativas colacionadas pela impugnante não têm o condão de afastar a aplicação da legislação em vigor.

Da Inconstitucionalidade E Ilegalidade

Esclareça-se que é na fase do processo legislativo que se deve guardar obediência aos princípios constitucionais. De tal sorte, presumem-se preenchidos tais pressupostos na edição de norma válida, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido, que caracteriza e dimensiona cada hipótese de incidência do tributo e/ou da penalidade tributária.

Assim, no que concerne às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, esclareça-se que, por estar devidamente fundamentado o Despacho Decisório em normas validamente editadas, não cabe a este órgão administrativo perquirir de sua constitucionalidade, dado este controle não ser da alçada dos órgãos administrativos, mas sim, exclusivamente, do Poder Judiciário, nos termos do art.

102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º da Constituição Federal.

Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é eliminada do sistema normativo, tem presunção de validade vinculante para a Administração Pública.

E acrescenta-se que o dever de observância das normas abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal –

SRF, conforme expressa disposição da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, in verbis:

“Art. 7º São deveres do julgador:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, em especial quanto à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;

II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;

III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.”(destaques acrescidos)No mesmo sentido dispõe o art. 17 da atual Portaria ME nº 340, de 08/10/2020.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Confirmando esse posicionamento, a Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dele fez constar o art. 62, o qual assim dispõe “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Nesse sentido, foi editada Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais(CARF), de efeito vinculante à administração tributária, dispondo, in verbis:

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A vedação ao julgador, de afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, foi, inclusive, inserida no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, mediante introdução do art. 26-A, dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(destaques acrescidos)

Veja-se que o dispositivo autoriza se afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade somente nas hipóteses ali previstas, entre as quais, quando se observe a forma prescrita no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, como já registrado neste voto.

Da nulidade

O procedimento fiscal atendeu às disposições do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 142 do CTN, tendo sido formalizada a exigência instruída com todos os termos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Depreende-se que os fatos foram perfeitamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas pertinentes. Consubstanciam-se no entendimento da Autoridade Fiscal acerca das infrações apontadas, resumida no início do relatório.

Além disso, a fiscalização elaborou um conjunto de demonstrativos e planilhas, o qual, combinado com os termos e a descrição dos fatos, demonstra cabalmente a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, caracterizando plenamente todos os elementos do fato jurídico tributário, pelo que não se vislumbra qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada.

Durante os trabalhos fiscais a contribuinte foi regularmente intimada a prestar os esclarecimentos necessários para elucidação dos fatos apurados pelo Fisco.

Desta feita, não há de se falar da nulidade do lançamento, mesmo porque não se mostraram atendidos os requisitos constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina a matéria:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Sendo, os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, ante a perfeita descrição dos fatos e enquadramento legal específico e a abertura de prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60). Lembre-se que, nos termos do art. 145, I, do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude da impugnação.

As questões de nulidade trazidas na defesa trata-se de mérito e, como tal serão apreciadas adiante.”

Do mérito

De plano necessário delimitar os temas que foram questionados no Recurso Voluntário e já devidamente precluído no acórdão ora recorrido, conforme se extrai do texto abaixo:

“Da Matéria Não Impugnada

A contribuinte deixou de apresentar razões de defesa específicas em relação às infrações NFe omitidas (itens 49 a 54 do TVF) e NF de entrada duplicadas (itens 109 a 118 do TVF), razão pela qual restam fora do litígio, operando-se a preclusão processual.”

No Recurso Voluntário foram questionados os seguintes temas:

- I) Tributação da Revenda de Produtos de Perfumaria, Higiene e de Toucador (itens 69 a 77 do TVF);
- II) Tributação de Operações que Não Compõem a Receita (itens 83 a 85 do TVF);
- III) Glosa Indevida de Créditos Relativos à Aquisição de Serviços e Matérias-Primas | Entendimento Incorreto da Autoridade Fiscal pela Aquisição de Produtos Acabados de Higiene Bucal e Sabões (itens 103 a 108 do TVF);
- IV) Glosa de Créditos Sobre Aquisição de Matérias-Primas em Operações de Industrialização por Encomenda (itens 94 a 102 do TVF);

- V) Lançamento de Débitos Sobre Operações Sujeitas às Alíquotas Básicas (itens 78 a 82 do TVF);
- VI) Lançamento de Débitos Sobre Operações com Energéticos (itens 61 a 68 do TVF);
- VII) Demais Créditos Não Apurados pela Autoridade Fiscal – Operações com Energéticos e Operações Sujeitas às Alíquotas Básicas (itens 61 a 68 e 78 a 82 do TVF); e
- VIII) Multa Isolada por Descumprimento de Obrigação Acessória (itens 123 a 149 do TVF).

Item I - Tributação da Revenda de Produtos de Perfumaria, Higiene e de Toucador (itens 69 a 77 do TVF)

No presente item além da alegação de mérito a Recorrente questiona que a fiscalização não apurou os créditos relativos a essa operação, além da impossibilidade de imposição de penalidades em decorrência de alteração de normal complementar expedida pela RFB.

De plano necessário trazer aos autos a legislação que rege tributação dos produtos de perfumaria (Capítulo 33 da TIPI), toucador (Capítulo 33 da TIPI) e higiene pessoal (Capítulo 34 da TIPI), texto trazido no acórdão recorrido conforme Fls. 27.763 a 27.773.

Segundo verificação do TVF durante a auditoria ficou demonstrado que a revenda dos produtos em análise tratava integralmente de fabricação de terceiros (modalidade full service), conforme concordado pela Recorrente em resposta ao termo de intimação nº 001 (Fls. 34).

Fato esse a Recorrente novamente só questiona o posicionamento trazido pela fiscalização e pelo acórdão ora recorrido, sem trazer nenhuma prova contrária, motivo pelo qual utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

“A terceirização full service é um modelo de parceria em que a empresa contratada é responsável por todas as etapas produtivas. Nada mais é, portanto, do que uma industrialização por encomenda.

Assim, seja a simples revenda de produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal adquiridos de outra pessoa jurídica industrial/importadora ou seja a revenda mediante industrialização por encomenda na modalidade full service, sujeita a pessoa jurídica revendedora/encomendante à tributação concentrada.

De outro lado, para aproveitamento de ofício dos créditos na sistemática não cumulativa eles devem estar regularmente apurados na escrituração constituindo saldo disponível, desde que tais créditos não estejam vinculados a PER ou DCOMP pendente de verificação, nos termos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 24, de 28/08/2007. Além disso, no aproveitamento do crédito deve ser observado o

prazo prescricional de que trata a Solução de Divergência COSIT nº 21, de 29/07/2011(art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932). Destaque-se que a apuração e consequente utilização do crédito é faculdade da contribuinte, conforme Solução de Consulta COSIT nº 311, de 14/06/2017.

Assim, não há de se cogitar da apuração de ofício de crédito, mas apenas da utilização de ofício quando existente saldo disponível regularmente apurado pela contribuinte.

Registre-se, ademais, que na modalidade de industrialização por encomenda é incabível a apuração de crédito pelo encomendante, haja vista a tributação da receita à alíquota zero pelo executor da encomenda, sendo irrelevante a encomenda se dar com ou sem envio de material.

Ainda, contrapõe-se a contribuinte à incidência da penalidade e demais acréscimos na tributação na revenda de produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal (tributação monofásica), dizendo ter observado Solução de Consulta expedida pela RFB (SC SRRF07 nº 326/2012, SD COSIT 42/2008 e SC COSIT nº 182/2018), que determinava a incidência da alíquota zero na revenda, mesmo quando feita por fabricante ou importador de produtos de mesma classificação fiscal na TIPI. Acusa que a SC COSIT nº 188/2018 é posterior aos fatos geradores atuados.

A Solução de Divergência COSIT nº 42/08, mencionada pela impugnante como fundamento utilizado para aplicação da alíquota zero na revenda, de fato, refere-se aos casos de industrialização por encomenda dos produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal. Porém, visou solucionar a controvérsia acerca da questão da incidência do Pis e da Cofins no período anterior a 1º de fevereiro de 2004, ou seja, anterior à vigência do art. 25 da Lei nº 10.833/03. Apesar disso, deixou claro que, desde a entrada em vigor do art. 25 da Lei nº 10.833/03, como é o caso aqui tratado, o encomendante fica sujeito às alíquotas concentradas na venda/revenda dos produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147/00, sujeitando-se o executor da encomenda à alíquota zero, confirmando, portanto, a exigência fiscal às alíquotas concentradas na contribuinte (encomendante).

Quanto à Solução de Consulta COSIT nº 182/18, é posterior aos fatos geradores aqui em análise (2017) e foi formulada justamente em razão da interpretação conferida pela SC DISIT/SRRF07 nº 326/12, citada pela impugnante. Porém, parte da premissa de que a consulta não se reporta à revenda de produtos com origem em industrialização por encomenda, bem como não se reporta à hipótese em que a consulente efetue sobre os produtos quaisquer das operações de industrialização definidas no art. 4º do RIPI, situações nas quais a contribuinte estaria sujeita às alíquotas concentradas.

Cuida, portanto, apenas da simples revenda de produtos adquiridos no mercado interno de fabricante/produtor ou importador e adota a mesma conclusão da SC COSIT nº 24/02 (DOU de 03/01/2003) e da citada SC DISIT/SRRF07 nº 326/12,

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

Foi logo reformada, um mês após a sua publicação, pela Solução de Consulta COSIT nº 188/18, que concluiu, em se tratando de pessoa jurídica produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permitir-se o desconto de créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação, consoante art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, devendo-se na revenda desses produtos adquiridos nas condições acima, recolher as contribuições conforme as regras de incidência concentrada (alínea "a" do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000).

Assim, a despeito de na época dos fatos a SC COSIT nº 24/02 acobertar a tributação à alíquota zero, por fabricante ou importador, na simples revenda de produtos adquiridos no mercado interno de outro fabricante ou importador, não é este o caso dos autos, pois como a contribuinte afirma, trata de revenda produtos integralmente fabricados por terceiristas na modalidade full service(industrialização por encomenda).

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Por tal razão, não há que se cogitar no afastamento das penalidades por observância de norma complementar, conforme art. 100 do CTN, pois não restou comprovada tal condição pela contribuinte.

Nesse contexto, nada há de se reparar no lançamento.”

Essa sistemática prevê a incidência do PIS e da Cofins de forma concentrada na cadeia, atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições ao encomendante, enquanto o industrial (executor) é beneficiado pela alíquota zero.

Além disso, foi esclarecido que, na sistemática não cumulativa, o aproveitamento de créditos só é possível quando há saldo regularmente apurado pela própria contribuinte, que esteja disponível na escrituração e não esteja vinculado a pedidos de ressarcimento ou compensação (PER/DCOMP) pendentes. A utilização desses créditos é uma faculdade do contribuinte, não cabendo à administração tributária a apuração de ofício, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 311/2017. Ademais, na industrialização por encomenda, o encomendante

não pode apurar créditos de PIS/Cofins, pois a operação do executor está sujeita à alíquota zero, o que impede a geração de créditos, independentemente do envio ou não de materiais.

A Recorrente alegou ter seguido entendimentos anteriores da Receita Federal (como as Soluções de Consulta SRRF07 nº 326/2012 e COSIT nº 182/2018), que autorizavam a aplicação de alíquota zero na revenda de produtos adquiridos no mercado interno, mesmo por fabricantes ou importadores. Contudo, tais soluções referiam-se a operações distintas — simples revenda de produtos adquiridos prontos de outros fabricantes — e não à revenda de produtos industrializados sob encomenda. Ademais, esses entendimentos foram revistos pela Solução de Consulta COSIT nº 188/2018, que reafirmou a obrigatoriedade da aplicação das alíquotas concentradas na revenda de produtos fabricados por terceiros sob encomenda.

Por fim, a aplicação da multa de lançamento de ofício foi mantida com base no artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional (CTN), que exige previsão legal para afastamento de penalidades. A infração cometida — falta de recolhimento e incorreta aplicação da sistemática tributária — caracteriza hipótese de aplicação da multa, sendo incabível sua exclusão sob alegação de cumprimento de norma complementar, conforme artigo 100 do CTN, já que tal condição não foi demonstrada pela contribuinte. Por essas razões, concluiu-se pela regularidade do lançamento tributário.

Item II - Tributação de Operações que Não Compõem a Receita (itens 83 a 85 do TVF)

No presente item além da alegação de mérito a Recorrente alega a ausência de motivação para lançamento de débitos em operações que não compuseram a receita bruta além do suposto vício de motivação para lançamento de débitos a maior nas EFD-contribuições retificadoras.

A Recorrente argumenta que as operações apontadas pela fiscalização não compõem a receita bruta, com base nos CFOPs indicados nas notas fiscais, e que, mesmo assim, houve o lançamento de ofício dos valores de PIS e Cofins nelas destacados, sem análise de sua procedência. Alega, ainda, que houve tratamento desigual quanto aos valores lançados nas EFD-Contribuições retificadoras, uma vez que a fiscalização teria desconsiderado essas informações e realizado nova apuração com base apenas nas notas fiscais emitidas.

Por outro lado, a fiscalização fundamenta o lançamento de ofício na existência de destaque de PIS e Cofins nas próprias notas fiscais da contribuinte e na confissão de valores maiores na EFD-Contribuições. Ressalta-se que é dever do Fisco auditar a escrituração e os documentos fiscais com o objetivo de identificar infrações à legislação tributária, especialmente aquelas que impliquem omissão de receita ou aproveitamento indevido de créditos na sistemática não cumulativa.

Todavia a Recorrente não apresenta em nenhum momento provas que demonstre a divergência, sem trazer aos autos nenhuma prova posterior ao acórdão ora recorrido, motivo pelo

qual utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

Contrapõe-se a impugnante, dizendo que a própria fiscalização constatou se tratar de operações que não compõem a receita bruta em razão dos CFOP indicados, porém, lançou de ofício os destaques de Pis e Cofins nas NF sem entrar no mérito da sua procedência. Alega que se referem aos seguintes CFOP, que não compõem a base de cálculo: 5152, 6202/5202, 5206, 5410, 6411/5411, 6551/5551, 5552, 6901/5901, 5904, 6905/5905, 5906, 6910/5910, 6911/5911, 5913, 6915/5915, 5920, 7949/6949/5949 (Anexo “04 – Anexo TVF – NFE Saídas – 2017 – Demais (Não Receita Bruta)”).

E sobre os valores lançados a maior nas EFD-Contribuições retificadoras, exigidos de ofício, a contribuinte entende ter havido dois pesos e duas medidas, pois a fiscalização teria reapurado as contribuições a partir das NF emitidas, desconsiderando as informações nas EFD-Contribuições.

Cumpra esclarecer que a motivação utilizada pela fiscalização consiste no próprio destaque nas NF das contribuições devidas e na confissão na EFD-Contribuições de valores de débitos a maior.

É dever da fiscalização auditar a escrituração e a documentação que a acoberta no sentido de verificar infração à legislação tributária que implique na falta de tributação e/ou na apuração e utilização indevida de crédito na sistemática não cumulativa que vise reduzir ou afastar o recolhimento da contribuição para o Pis e da Cofins.

Valores confessados pela própria pessoa jurídica, seja na escrituração e/ou nos documentos fiscais por ela próprios emitidos, não confessados em DCTF, são suficientes para a exigência de ofício do referido crédito tributário, cumprindo à pessoa jurídica a demonstração de erro na escrituração e/ou no documento fiscal que a acoberta, erro o qual a contribuinte não logrou se desincumbir em comprovar, mediante documentação hábil e idônea, de modo a confirmar e/ou infirmar o destaque do Pis e Cofins nas respectivas NF.

De fato, o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito (Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, art. 5º, §1º).

E, nos termos do art. 923 do RIR/99, vigente à época, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor da contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”.

A fiscalização constatou que o Pis e a Cofins foram destacados nas NF em CFOP não correspondentes a vendas (não receita bruta). A contribuinte não logrou demonstrar a falta de erro na emissão dos respectivos documentos fiscais, como já dito. De toda forma, algumas observações merecem ser tecidas quanto aos

CFOP descritos nas NF relativos à devolução de compra (CFOP 6202/5202, 5410,6411/5411), remessa em bonificação, doação ou brinde (CFOP 6910/5910), remessa de amostra grátis (CFOP 6911/5911), anulação de aquisição de serviço (CFOP 5206) e outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado (CFOP 7949/6949/5949).

Nos termos do art. 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é o total das receitas auferidas no mês (que compreende a receita bruta e todas as demais receitas auferidas), independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo permitidas as exclusões expressamente indicadas nas referidas Leis, entre as quais: as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência ou sujeitas à alíquota zero; decorrentes da venda do ativo não circulante (classificado como investimento, imobilizado ou intangível); auferidas pelo revendedor na revenda de mercadorias em relação às quais o Pis e a Cofins sejam exigidos do vendedor, na condição de substituto tributário; e referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.

Pois bem, no que concerne à devolução de compra e anulação de aquisição de serviço, trata de recuperação de despesa, constituindo receita tributável para fins do Pis e da Cofins.

Especificamente em relação à devolução de compra para comercialização/industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, para fins de exclusão caberia a comprovação por parte da contribuinte de que a contribuição não lhe é exigida na condição de substituta tributária.

Já os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos. Descontos incondicionais, de acordo com a IN SRF nº 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. A contribuinte não logrou demonstrar que as bonificações em mercadorias se caracterizam como descontos incondicionais. Igual conclusão se aplica em relação à amostra grátis, pois cuida de mercadoria recebida em bonificação (desconto de 100% de pagamento). Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 202, de 14/12/2021, as bonificações em mercadorias entregues gratuitamente são tributáveis.

A Solução de Consulta COSIT nº 291, de 13/06/2017, por sua vez, bem esclarece que a bonificação em mercadorias, sob certas condições (mercadorias entregues sob mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda), pode também assumir a feição de doação, que tem natureza de receita não operacional, compondo a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa.

No tocante as outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados, trata de receita tributável, à falta de demais elementos de prova.

Quanto aos demais CFOP indicados, como antes dito, não logrou a contribuinte demonstrar eventual erro de preenchimento dos documentos fiscais, mediante documentação hábil e idônea, de modo a confirmar e/ou infirmar o destaque do Pis e Cofins nas respectivas NF.

No âmbito federal, a legislação que versa detalhadamente sobre os documentos fiscais é a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os comandos do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), reunidos nos Convênios e Ajustes Sinief.

A Solução de Consulta COSIT nº 4, de 12/01/2017, dispõe que a nota fiscal tem caráter instrumental e probatório em relação ao fato gerador, gerando presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo Fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão. E que a alteração da nota fiscal efetuada após sua emissão: (i) altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em conformidade com a legislação; e (ii) não altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em contrariedade à legislação, permitindo-se, todavia, à pessoa jurídica demonstrar em cada caso individual a verdade dos fatos.

Pertinente registrar que não se está mais na fase de natureza inquisitória que antecede o lançamento. Naquela fase a autoridade competente pode efetuar o lançamento apenas com base nas informações constantes dos documentos fiscais e nos bancos de dados da RFB, se entender que estas informações são suficientes ou, quando entende necessário, pede informações e esclarecimentos à contribuinte e, via de regra, somente depois de analisar as informações prestadas é que determina a apresentação de documentos comprobatórios destas informações.

Mas não é este o momento desses autos. Está-se já na fase contenciosa do procedimento, que teve início com a apresentação da impugnação, sujeita ao regramento do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Desse modo, a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui (art. 16 do Decreto nº 70.235/1972).

Prosseguindo, foram utilizadas na auditoria as informações constantes dos documentos fiscais informados na escrituração, porque tais documentos fiscais foram transcritos indevida e/ou incompletamente na EFD-Contribuições. Tal fato em nada obstaculiza a fiscalização de exigir os valores confessados pela própria contribuinte nos próprios documentos fiscais e/ou na escrituração, ainda que a retificação da escrituração tenha ocorrido ao longo do procedimento fiscal, tendo sido oportunizado à pessoa jurídica a retificação das EFD-Contribuições para correção dos erros de preenchimento no que concerne à apuração a menor dos

créditos a que teria direito, oportunidade na qual a contribuinte também alterou os valores dos débitos ali informados. Confira-se o excerto abaixo do TVF:

41. Em razão da alegada apuração a menor dos créditos, o contribuinte foi intimado, em 12/03/2021, a apresentar demonstrativos dos créditos corretos (item 6 do Termo de Intimação nº 2) e, em 13/10/2021, a retificar as EFD-Contribuições para incluir os créditos que não haviam sido apurados originalmente (Termo de Intimação Nº 006).

42. Embora não tenha apresentado o demonstrativo dos créditos solicitado no item 6 do Termo de Intimação nº 2, o contribuinte, em 12/11/2021, informou que as EFDContribuições foram retificadas conforme solicitado no Termo de Intimação nº 6.

[...]

89. Contudo, embora tenha sido alertado no TI Nº 006 a retificar apenas o valor dos créditos, o contribuinte alterou também o valor das contribuições (Registros M200/M600):

[...]

90. Nessa situação, conquanto não tenha sido solicitada a retificação das contribuições, mas apenas dos créditos, a fiscalização vincula-se a constituir de ofício eventual diferença a maior entre o valor das contribuições informadas nas EFDContribuições retificadoras e o valor apurado a partir das notas fiscais eletrônicas:

[...].

A hipótese tratada no art. 11 da IN RFB nº 1252/2012, sobre a retificação da EFDContribuições não produzir efeitos quando tiver por objeto a alteração de débitos em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal, é no sentido de não proceder qualquer efeito sobre o lançamento de ofício decorrente da referida auditoria, ou seja, a retificação após o início da ação fiscal não é capaz de afastar a infração e a imposição da penalidade cabível. Nesse sentido dispõe a Súmula CARF, a qual, a despeito de se reportar à declaração, pode ser estendida ao presente caso, eis que a EFD-Contribuições passou a substituir as informações prestadas no DACON, após a sua extinção ocorrida a partir de 01/01/2014:

Súmula CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sobre a alegação de constituir duplicidade o lançamento das diferenças a maior apuradas a partir das NF e os valores dos débitos das EFD-Contribuições retificadoras, a contribuinte não aponta especificamente quais os valores foram duplicados na presente exigência. Nesse ponto, esclareça-se que no processo

administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/1972, não se admite a negativa geral, pois a impugnação, como já observado, deve conter os motivos de fato e de direito, bem como as provas que possuir (art. 16).

E para a comprovação não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova nº Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (destaques acrescidos) Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

Nesse sentido, é sempre instrutiva a ementa do Acórdão nº 107-07882, proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, quando diz:

IRPJ – PROVA – Cumpre à impugnante demonstrar o efeito modificativo ou extintivo do crédito constituído pelo lançamento. Não basta ao impugnante juntar documentos aos autos, sendo indispensável que ele demonstre o efeito probatório por eles produzido.

Assim, nada há de se alterar.

Nesse contexto, os valores confessados pela própria pessoa jurídica, seja na escrituração contábil, seja nos documentos fiscais emitidos, são suficientes para justificar o lançamento de crédito tributário, independentemente de sua declaração em DCTF. Cabe à contribuinte demonstrar erro na escrituração ou nos documentos fiscais que originaram o lançamento, o que não foi feito de forma eficaz por meio de documentação hábil e idônea.

Destaca-se que, conforme o Decreto-Lei nº 2.124/84, art. 5º, §1º, documentos formais de cumprimento de obrigações acessórias constituem confissão de dívida e são instrumentos válidos para a exigência do crédito tributário. Ademais, o art. 923 do RIR/99 estabelece que a escrituração observada conforme a legislação faz prova a favor da contribuinte somente quando acompanhada de documentos idôneos.

A fiscalização identificou o destaque das contribuições em CFOPs que, embora não indiquem diretamente receitas de venda, podem compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, como no caso de devoluções de compras, bonificações, amostras grátis, doações e outras saídas

não especificadas. A legislação, em especial as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, prevê que a base de cálculo dessas contribuições compreende todas as receitas auferidas, salvo exclusões expressamente previstas, o que não abrange, por padrão, os CFOPs utilizados pela contribuinte.

Além disso, as bonificações e amostras grátis somente poderiam ser excluídas da base de cálculo se caracterizadas como descontos incondicionais, o que não foi comprovado. Soluções de Consulta da RFB, como as de nº 202/2021 e 291/2017, confirmam que bonificações e doações em mercadorias têm natureza de receita tributável.

Com relação à retificação das EFD-Contribuições, embora tenha sido oportunizada à contribuinte a correção dos valores dos créditos, esta alterou também os valores dos débitos. Conforme o art. 11 da IN RFB nº 1.252/2012 e a Súmula CARF nº 33, alterações feitas após o início da ação fiscal não produzem efeitos sobre o lançamento de ofício, não sendo admissível a modificação do débito confessado com base em retificações posteriores.

Sobre a alegada duplicidade de lançamento, a contribuinte não especificou quais valores teriam sido exigidos duas vezes, limitando-se a alegações genéricas, o que contraria o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que exige a apresentação de fundamentos de fato e de direito, acompanhados de provas. A simples juntada de documentos, sem estabelecer relação clara entre os fatos que se pretende provar e os registros apresentados, não é suficiente para descaracterizar o lançamento.

Assim, diante da ausência de comprovação documental específica e da presunção de veracidade dos documentos fiscais emitidos pela própria contribuinte, não há que se falar em cancelamento ou modificação do crédito tributário exigido. Portanto, mantém-se o lançamento de ofício realizado pela fiscalização.

Item III - Glosa Indevida de Créditos Relativos à Aquisição de Serviços e Matérias-Primas | Entendimento Incorreto da Autoridade Fiscal pela Aquisição de Produtos Acabados de Higiene Bucal e Sabões (itens 103 a 108 do TVF);

A Recorrente contesta a glosa de créditos relativos à aquisição de produtos como sabões e itens de higiene bucal, alegando que se tratava de industrialização por encomenda, envolvendo mão de obra e matérias-primas não alcançadas por isenção, alíquota zero ou não incidência.

Apresenta como prova a NF nº 56.835, com CFOP 5124, sugerindo se tratar de prestação de serviços. No entanto, a fiscalização verificou, por meio da EFD-Contribuições, que a nota foi registrada com CFOP 1122, relativo a compra para industrialização com remessa direta do fornecedor, e que os produtos (sabões – NCM 34011190) estavam sujeitos à alíquota zero conforme o art. 1º da Lei nº 10.925/04. Como não houve destaque de PIS e Cofins na nota, conforme exigência dos arts. 3º, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, não se reconheceu direito a crédito, tampouco sobre o serviço de industrialização, que só geraria crédito se a operação estivesse tributada, conforme SC COSIT nº 631/17 – o que não ocorreu.

A contribuinte também alegou erro na classificação de matérias-primas usadas para fabricar cosméticos, indevidamente tratadas como sabões ou produtos de higiene bucal. Analisando as NF de e-fls. 27.619 a 27.630, constatou-se que, de fato, havia erro de preenchimento na EFD-Contribuições quanto ao CFOP e NCM, uma vez que os produtos eram cosméticos (NCM 3304), sujeitos à alíquota zero conforme a Lei nº 10.147/00, e não sabões (NCM 3401). Apesar disso, a glosa foi mantida porque, mesmo tratando-se de cosméticos, os produtos também estavam sujeitos à alíquota zero, e, portanto, não geravam direito a crédito, preservando-se a motivação do lançamento – a não incidência da contribuição na aquisição dos itens.

Assim, conclui-se que tanto para os produtos de higiene bucal e sabões quanto para os cosméticos, a glosa de crédito foi mantida por ausência de incidência da contribuição, sendo inviável o aproveitamento de créditos de PIS/Cofins em tais aquisições. Além disso a Recorrente não traz nenhuma outra documentação para que modificasse o entendimento já proferido no acórdão *a quo*. Portanto mantida glosa em relação a esse item.

Item IV - Glosa de Créditos Sobre Aquisição de Matérias-Primas em Operações de Industrialização por Encomenda (itens 94 a 102 do TVF)

O acórdão recorrido trata de decisão acerca da glosa de créditos referentes à aquisição de bens e serviços utilizados em processos de industrialização por encomenda de produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, sujeitos à alíquota zero, conforme disposto no art. 25, I, da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente contesta a glosa, alegando erro de interpretação por parte da fiscalização, que teria considerado como prestação de serviços o que, na realidade, se tratava de aquisição de matéria-prima, conforme demonstrado pela apresentação da NF-e nº 8.090, de 23/02/2017. Alega ainda que, no Estado de São Paulo, o uso do CFOP 5124/6124 indica industrialização com insumos próprios do executor, e não prestação de serviço.

No entanto, a análise do caso demonstra que, embora a contribuinte tenha apresentado a referida nota fiscal, a glosa está fundamentada no preenchimento equivocado das informações da EFD-Contribuições, em que foram indicados CFOPs 1124/2124, próprios para aquisição de serviços utilizados como insumo. Tais inconsistências, provocadas pela própria contribuinte, corroboram a infração apontada, pois resultaram na apropriação indevida de créditos relativos a bens e serviços não sujeitos à contribuição, conforme vedação expressa no art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Assim, a apresentação do documento fiscal não invalida o lançamento, tampouco afasta a glosa realizada.

A Recorrente também alega que houve glosa de créditos com base em erro de classificação fiscal (NCM), considerando-se apenas a descrição das mercadorias, e que algumas delas não estariam incluídas no regime de tributação concentrada previsto na Lei nº 10.147/2000. Contudo, a legislação fiscal atribui relevância à correta classificação das mercadorias, uma vez que erros podem acarretar penalidades, exclusão de benefícios fiscais e impedimentos de

aproveitamento de crédito. Portanto, a fiscalização, ao identificar indícios de erro na classificação que afetariam a apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, agiu dentro de suas atribuições legais.

Por fim, no que tange à alegação de que os serviços de industrialização e os materiais empregados não se enquadrariam na categoria de produtos sujeitos ao regime de alíquota zero, pois não estariam todos descritos na Lei nº 10.147/2000, verifica-se que, segundo o dispositivo legal, permanecem sujeitos ao regime concentrado todos os produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, excetuando-se apenas os listados expressamente, como os da posição NCM 33.06 (preparações para higiene bucal ou dentária) e sabões classificados na posição 3401.11.90 Ex 01. A tabela fiscal utilizada pela fiscalização não inclui essas exceções, e caberia à contribuinte comprovar que os produtos em questão estariam fora do escopo da tributação concentrada, ônus do qual não se desincumbiu.

Dessa forma, mantém-se a glosa dos créditos, diante da inexistência de comprovação idônea por parte da Recorrente e da regularidade dos critérios adotados pela fiscalização, com base na legislação vigente.

Item V - Lançamento de Débitos Sobre Operações Sujeitas às Alíquotas Básicas (itens 78 a 82 do TVF)

Verifica-se que a Recorrente contesta a aplicação da alíquota global de 9,25% sobre as operações listadas no documento “03 – Anexo TVF – NFE Saídas – 2017 – Alíquotas Básicas”, alegando que não foi demonstrada a sujeição dessas operações a tal tributação, especialmente no que tange à venda de chás, shakes e água de coco. Sustenta, ainda, que a fiscalização não considerou a possível aplicação do art. 14 da Lei nº 13.097/15, que estabelece regime específico para a tributação de bebidas frias.

Contudo, a análise técnica das mercadorias comercializadas revela que as bebidas citadas pela contribuinte não se enquadram nas hipóteses previstas no art. 14 da Lei nº 13.097/15. A legislação mencionada aplica-se a produtos classificados nos códigos da TIPI: 2106.90.10 Ex 02, 22.01 (com exceções), 22.02 (com exceções), 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03, abrangendo especificamente bebidas como água, refrigerantes, chás, refrescos, cerveja sem álcool, bebidas energéticas e compostos líquidos prontos para o consumo com determinados ingredientes específicos, como inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

Entretanto, a água de coco, por tratar-se de suco natural da fruta, não se inclui na posição 22.01 ou 22.02 da TIPI. Da mesma forma, os chás aromatizados (ex: limão, frutas vermelhas, maracujá) estão classificados na posição 09.02, que não é contemplada pela sistemática de bebidas frias da referida lei. Já os shakes, por sua vez, são preparados nutricionais compostos por proteínas e outros nutrientes, não se enquadrando na posição 2106.90.10 Ex 02, a qual se refere a concentrados para elaboração de bebidas refrigerantes.

Diante disso, conclui-se que os produtos comercializados pela contribuinte não se enquadram na sistemática específica prevista no art. 14 da Lei nº 13.097/15, estando

corretamente submetidos à alíquota geral de 9,25% determinada pelo procedimento fiscal, o qual se mantém sem necessidade de correção.

Item VI - Lançamento de Débitos Sobre Operações com Energéticos (itens 61 a 68 do TVF)

O acórdão ora recorrido trata da análise da tributação aplicável às receitas de vendas de bebidas energéticas, com fundamento na Lei nº 13.097/2015, especialmente em seu art. 14. A contribuinte foi autuada por ter lançado receitas oriundas da revenda de energéticos com alíquota zero, isenção ou sem incidência, de forma indevida.

A recorrente alega que os produtos não se enquadrariam na definição legal de bebidas energéticas sujeitas ao regime especial de tributação previsto na legislação mencionada, sob o argumento de que a fiscalização não teria comprovado a presença dos ingredientes caracterizadores desses produtos, quais sejam: inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

Entretanto, ao contrário do que sustenta a contribuinte, é pacífico que o art. 14 da Lei nº 13.097/2015 estabelece a sujeição ao regime tributário concentrado das chamadas bebidas frias, incluindo expressamente bebidas energéticas que contenham como ingrediente principal ao menos um dos seguintes componentes: inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína. A legislação aplica-se indistintamente às pessoas jurídicas que apuram as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins tanto de forma cumulativa quanto não cumulativa, ressalvadas as hipóteses de alíquota zero apenas para o varejo (art. 28).

No presente caso, a fiscalização constatou que a Recorrente efetuou lançamentos na EFD-Contribuições com o código NCM 2202.90.00 Ex05, o qual, conforme entendimento reiterado da Receita Federal (ADI SRF nº 1/2001), abrange bebidas energéticas contendo taurina e/ou cafeína. Adicionalmente, o próprio site da fabricante Hinode, responsável pela produção do energético HND DIAMOND ENERGY DRINK, confirma a presença de taurina, cafeína e inositol em sua composição, o que evidencia que o produto comercializado se enquadra perfeitamente no conceito legal de bebida energética sujeito ao regime da Lei nº 13.097/2015.

A Recorrente foi intimada a apresentar esclarecimentos sobre a aplicação indevida de alíquota zero, tendo informado que o erro decorreu de falha de cadastro, sem, contudo, contestar o enquadramento do produto no regime de bebidas frias. Não apresentou documentação ou laudo técnico que comprovasse a ausência dos ingredientes listados no art. 14, parágrafo único, da referida lei.

Diante disso, conclui-se que os produtos em questão são, de fato, bebidas energéticas conforme definição legal, e devem ser tributados sob as alíquotas previstas no art. 25, aplicando-se inclusive os dispositivos relativos ao crédito (art. 30) e vedação à apuração de créditos em caso de alíquota zero (art. 29), conforme o regime jurídico estabelecido para as bebidas frias. A alegação de erro de cadastro não elide a responsabilidade tributária, tampouco justifica a aplicação de regime fiscal inadequado.

Assim, permanece válida a exigência fiscal, não havendo elementos que descaracterizem a infração cometida.

Item VII - Demais Créditos Não Apurados pela Autoridade Fiscal – Operações com Energéticos e Operações Sujeitas às Alíquotas Básicas (itens 61 a 68 e 78 a 82 do TVF)

No que se refere aos créditos pleiteados pela Recorrente nas operações com energéticos e nas operações sujeitas às alíquotas básicas (itens 61 a 68 e 78 a 82 do TVF), a decisão *a quo* entendeu pelo não acolhimento da alegação de vício material no lançamento. A Recorrente sustenta que a autoridade fiscal deveria ter efetuado, de ofício, o aproveitamento de créditos a que teria direito.

Entretanto, conforme entendimento já consolidado, o aproveitamento de ofício de créditos na sistemática não cumulativa exige que esses créditos estejam regularmente apurados e escriturados, compondo saldo disponível no momento da apuração. Tal interpretação está em conformidade com a Solução de Consulta Interna COSIT nº 24/2007, que também veda a utilização de créditos vinculados a pedidos de ressarcimento (PER) ou compensação (DCOMP) pendentes de análise.

Além disso, deve ser respeitado o prazo prescricional estabelecido no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932, conforme reforçado pela Solução de Divergência COSIT nº 21/2011. Ressalta-se, ainda, que a apuração e utilização de créditos tributários são faculdades da contribuinte, como dispõe a Solução de Consulta COSIT nº 311/2017.

Dessa forma, não cabe à fiscalização apurar créditos de ofício, mas apenas considerar aqueles devidamente registrados pela contribuinte e disponíveis no momento da verificação. Assim, não se constata vício material no lançamento, razão pela qual mantém-se a glosa dos créditos não comprovadamente apurados.

Item VIII - Multa Isolada por Descumprimento de Obrigação Acessória (itens 123 a 149 do TVF)

Trata-se de decisão sobre lançamento de multa regulamentar decorrente do descumprimento de obrigação acessória, consistente na omissão ou prestação de informações incorretas na EFD-Contribuições, conforme previsto na legislação aplicável.

A Recorrente, embora não conteste os valores lançados nem a capitulação legal, alega afronta aos princípios constitucionais da legalidade e da isonomia, além de defender a aplicação do princípio da consunção. Argumenta que os erros decorreram de falhas cadastrais internas e não configurariam infrações autônomas às obrigações acessórias, por já estarem abrangidas pelas multas de ofício aplicadas às infrações à obrigação principal.

Entretanto, nos termos da legislação vigente, especialmente o art. 136 do CTN e o art. 74 da Lei nº 4.502/64, restou demonstrado que a multa regulamentar possui natureza própria, sendo aplicável independentemente da existência de dolo ou prejuízo direto ao erário. O controle

de constitucionalidade de normas legais não é de competência da instância administrativa, estando o lançamento devidamente amparado em normas regulares.

A seguir, detalha-se a fundamentação que justifica a manutenção da multa regulamentar nos diversos pontos verificados pela fiscalização:

a) Alíquotas incorretas na venda de bebidas energéticas

A infração decorre da utilização de alíquota indevida na revenda de bebidas energéticas, situação que foi detalhadamente examinada nos itens 61 a 68 do Termo de Verificação Fiscal (TVF). Embora também tenha ocorrido o lançamento de tributo com multa de ofício pela diferença, a multa isolada se justifica pela infração autônoma à obrigação acessória de prestar informação correta na EFD-Contribuições.

b) Alíquotas incorretas nas vendas/revendas de produtos de perfumaria, toucador e de higiene pessoal

Conforme os itens 69 a 77 do TVF, a contribuinte declarou alíquotas incorretas nessas operações, o que configura descumprimento da obrigação acessória. Ainda que haja reflexo na apuração do tributo e correspondente multa de ofício, a conduta também enseja penalidade isolada, por tratar-se de infrações distintas.

c) Alíquotas incorretas na venda de outros produtos e mercadorias

A situação descrita nos itens 78 a 82 do TVF revela erro na aplicação de alíquotas também em relação a outras mercadorias. Novamente, além da multa de ofício sobre o tributo recolhido a menor, justifica-se a penalidade isolada pelo fornecimento de informação inexata na escrituração digital.

d) Notas fiscais eletrônicas omitidas nas EFD-Contribuições

A fiscalização apurou a omissão de documentos fiscais na EFD-Contribuições, como detalhado nos itens 49 a 54 do TVF. Embora tais documentos tenham sido tributados juntamente com os demais e gerado lançamento de ofício, a omissão documental é conduta infratora autônoma que justifica a aplicação da multa regulamentar.

e) Notas fiscais de entrada duplicadas

Nos itens 109 a 118 do TVF, ficou demonstrada a duplicidade de registros de notas fiscais de entrada. Essa conduta implicou glosa de créditos indevidos, além da aplicação de multa de ofício. Ainda assim, o registro incorreto na escrituração configura infração à obrigação acessória, legitimando a aplicação da multa isolada.

f) Créditos indevidos sobre produtos sujeitos à alíquota zero em operações de industrialização por encomenda

A glosa tratada nos itens 94 a 102 do TVF aponta o aproveitamento indevido de créditos sobre bens com alíquota zero. Além da recuperação do tributo e multa de ofício, a

escrituração incorreta configura infração adicional à obrigação acessória, legitimando a penalidade aplicada.

Conclusão A defesa da Recorrente parte de premissa equivocada ao tratar os erros como meramente cadastrais ou subordinados à infração principal. A legislação tributária distingue claramente a infração à obrigação principal da infração à obrigação acessória, permitindo a cumulação de penalidades nos termos do art. 74 da Lei nº 4.502/64. A responsabilidade por infrações independe de dolo, sendo irrelevante a intenção da contribuinte ou eventual correção posterior, conforme previsto no art. 136 do CTN.

Assim, considerando que os fatos geradores das penalidades estão devidamente comprovados e que a norma legal foi corretamente aplicada, mantém-se integralmente o lançamento da multa regulamentar sobre as infrações apuradas na EFD-Contribuições.

Da conclusão

Diante do quanto apresentado conheço do Recurso Voluntário para em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow