



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720187/2014-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.592 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente HYPERA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/10/2010

VÍCIOS NO MPF. INEXISTÊNCIA.

O MPF é uma fase investigatória do processo administrativo fiscal e eventuais vícios em seu procedimento não maculam o ato administrativo do lançamento tributário, ele existe para conceder transparência ao processo administrativo em obediência aos princípios, esculpidos no artigo 37, da Constituição Federal.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. SITUAÇÕES DIVERSAS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para cancelar o auto de infração em virtude da mudança de critério jurídico. Vencidos os conselheiros Corinho Oliveira Machado e Jorge Lima Abud que afastavam a mudança de critério jurídico. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Gerson José Morgado de Castro que apresentará declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gerson José Morgado de Castro - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente substituto), Corinto Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Luis Gerson José Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados para a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e da Contribuição ao PIS/Pasep ("PIS"), relativos ao período de 31/07/2010 a 30/09/2011, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no valor total de R\$ 598.390.205,12.

De acordo com as informações extraídas do Termo de Descrição dos Fatos, a fiscalização entendeu que a Recorrente apurou incorretamente os "débitos" e os "créditos" relacionados às contribuições ao PIS e à COFINS, procedendo, assim, à cobrança de débitos não recolhidos e à glosa de créditos considerados indevidos.

No que tange aos débitos, a fiscalização entendeu que, em razão da condição de *fabricante* da Recorrente, há a incidência do PIS e da COFINS com alíquotas diferenciadas, mesmo na revenda dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal sobre os quais a Recorrente não realizou qualquer operação de industrialização, afastando-se, portanto, a aplicação da alíquota zero adotada pela Recorrente nos termos do artigo 2º, da Lei nº.10.147/2000¹.

Já em relação aos créditos, a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente por entender que os bens e serviços não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação que permitam a tomada de créditos. Há também o indeferimento de créditos extemporâneos apurados pela Recorrente por ausência de retificação da DACON e DCTF.

Em síntese apertada, os bens e serviços glosados pela fiscalização dizem respeito: (i) *Créditos Relativos aos Serviços de Marketing, Publicidade e Propaganda*; (ii) *Créditos Relativos a Fretes*; (iii) *Créditos Relativos a Armazenagem*; (iv) *Créditos Relativos a Encargos de Depreciação*; (v) *Créditos Relativos a Aluguel de Máquinas e Equipamentos*; (vi) *Créditos Relativos a Manutenção de Máquinas e Equipamentos*; (vii) *Créditos Relativos a Compra de Material Consumo Fabril*; (viii) *Créditos Relativos a Serviços de Análise Laboratorial, Consultoria, Produção e Desenvolvimento de Embalagem e Informática*; (ix) *Créditos Relativos a Comissões Pagas a Pessoas Jurídicas*; (x) *Créditos Relativos a Mão de Obra Temporária*; (xi) *Créditos Relativos a Insumos Agrícolas*; e (xii) *Créditos Relativos a Produtos Adquiridos à Alíquota Zero*.

¹ 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.

Cientificada dos Autos de Infração, a Recorrente apresentou impugnação com os seguintes tópicos: **preliminares** (i) Da Inadmissível mudança de critério jurídico da fiscalização – afronta ao art. 146, do CTN; (ii) Dos Vícios no MPF e da lavratura dos autos por autoridade não autorizada; (iii) Da falta de prorrogação do prazo relativo à competência; **mérito** (iv) Da correta aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS na Revenda de Produtos sujeitos ao Regime Monofásico – Lei n.º 10.147/2000; (v) Da forma de Reconhecimento e Aproveitamento de Créditos Extemporâneos; (vi) Conceito de Insumos; (vii) glosa do créditos relativos aos bens e serviços apurados pela Recorrente; **ad argumentandum** (viii) Necessidade de Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS; e (ix) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.

A DRJ, por sua vez, manteve o lançamento fiscal nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

NULIDADE. Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

PAF. ATOS NORMATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. Aos agentes administrativas não é dado apreciar questões que importem na negação da eficácia de preceitos normativos, em especial as que versem acerca da consonância de tais preceitos com a Constituição da República, de inarredável competência do Poder Judiciário, seu intérprete qualificado.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. Não possuem eficácia normativa as decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros, vez que não integrantes da legislação tributária a que se referem os arts. 96 e 100 do CTN.

NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é instrumento de controle administrativo e gerencial, sendo que as questões ligadas ao seu descumprimento devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar não constituindo causa de nulidade do procedimento fiscal e do auto de infração dele decorrente, desde que atendidos os requisitos do Decreto n.º 70.235/72.

TRANSFERÊNCIA. COMPETÊNCIA. UNIDADES. Não se caracteriza nulidade a transferência temporária, de competências entre unidades da Receita Federal por meio de Portaria, em vigor, no momento do lançamento.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A autoridade julgadora não deve se manifestar acerca da incidência de juros sobre multa de ofício, uma vez que tais valores não integram o crédito tributário lançado, tratando-se de aspecto concernente à sua cobrança.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. A mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de

aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta. Quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, trata-se de erro de direito.

INDUSTRIAL. ALIQUOTAS DIFERENCIADAS. REVENDA As pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador dos produtos especificados na Lei n.º 10.147, de 2000, estão sujeitas às alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda mesmo quando atuam como meros comerciantes desses produtos, ou seja, quando os adquirem para revenda, sem sobre eles exercer qualquer tipo de industrialização.

INDUSTRIAL. CRÉDITO. DIREITO. REVENDA 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.

CREDITO EXTEMPORÂNEO. APURAÇÃO. A determinação do crédito se dará sobre as aquisições no mês e os custos e despesas ou encargos incorridos no mês. Não há permissão na legislação para determinação de crédito utilizando-se de aquisições, custos ou despesas ou encargos de períodos anteriores.

CREDITO REMANESCENTE. UTILIZAÇÃO. O crédito apurado e não descontado em um determinado mês poderá ser descontado em meses subsequentes.

CREDITO EXTEMPORÂNEO. FORMA DE DEMONSTRAÇÃO. É possível a alteração dos créditos relativos a determinado período, por meio da entrega de Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e de Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) retificadoras, quando será realizado novo balanço de créditos.

CREDITO EXTEMPORÂNEO. AUSÊNCIA RETIFICAÇÃO. O direito ao crédito não é afastado pela ausência de retificação das incorreções das informações prestadas nas declarações. Contudo, é necessária a apresentação de demonstrativos e documentos para comprovar o saldo de crédito remanescente.

INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à

realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

TRANSPORTE INTERNO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE - Não gera crédito de não cumulatividade o transporte interno de insumos ou equipamentos da produção, por não se configurar como insumo na produção.

SERVIÇOS. INSUMOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Os serviços de marketing, publicidade e propaganda, equipamentos de segurança, uniformes, lixeira, bateria de rádio, serviços de análise laboratorial, consultoria, produção e desenvolvimento de embalagem, informática, comissões pagas a pessoas jurídicas, mão-de-obra temporária não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens ou produtos, portanto, não se caracterizam como insumos, e não geram crédito de não cumulatividade.

DESPESAS PALETIZAÇÃO E RECONDICIONAMENTO. As despesas com paletização e acondicionamento não podem ser consideradas frete, já que este compreende o transporte da mercadoria. Também não são consideradas insumos, já que não aplicadas ou consumidas na produção, portanto, não geram crédito de não cumulatividade. Trata-se de despesa de comercialização.

FRETE. DEVOLUÇÃO MERCADORIA. BONIFICAÇÃO AO CLIENTE. As despesas de frete na devolução de mercadoria e na entrega de bonificação ao cliente, embora de certa forma relacionadas a uma operação de venda, não são frete na venda, tampouco são consideradas insumos já que não aplicadas ou consumidas na produção, portanto, não geram crédito de não cumulatividade. Trata-se de despesa de comercialização.

OPERAÇÃO DE VENDA. A lei restringe a apuração de crédito em relação a despesa de armazenagem às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. A despesa com a armazenagem dos produtos em estoque não está relacionada a uma operação de venda, portanto, não gera crédito de não-cumulatividade.

DEPRECIÇÃO. AMORTIZAÇÃO BENS ATIVOS IMOBILIZADOS. É vedado o desconto de crédito, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

DEPRECIÇÃO. MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. A lei somente autoriza a apuração o crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS. NCM 2103 Não há previsão legal para apuração de crédito presumido na aquisição de insumos agrícolas para fabricação de produtos da posição NCM 2103.

INSUMOS ALIQUOTA ZERO. É vedado o direito a crédito nas aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. PREVISÃO LEGAL. A base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS é o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida. Somente as parcelas legalmente

autorizadas podem ser excluídas da base de cálculo, não se enquadrando nessa situação os valores devidos a título de ICMS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2011

COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES DA MESMA DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. *Aplica-se ao lançamento a título de Cofins o disposto em relação ao lançamento a título de Contribuição para o PIS/Pasep, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.*

Cientificada de decisão em 01.06.2015 (fls.2.299), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 30.06.2015 (fls.2.301-2.665), alegando, com a exclusão de algumas preliminares suscitadas na impugnação, os argumentos já deduzidos em sua defesa. Adicionalmente, requereu o julgamento em conjunto com o processo n.º 16004.720544/2013-14, seja por conexão ou decorrência.

Em 17.07.2017, foi proferido despacho de fls. 2.686-2.691 afastando a obrigatoriedade de julgamento em conjunto deste com aquele processo.

Já em 20.03.2018, houve conversão do julgamento em diligência para que fosse esclarecido os seguintes pontos:

i) À recorrente:

- Especificar os produtos revendidos que também são produzidos pela recorrente. 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 pela recorrente, juntando suporte documental comprobatório das divergências consideradas;

ii) À autoridade fiscal:

- esclarecer a distinção entre a situação fática autuada no processo 16004.720544/2013-14, no qual houve glosa de créditos e não cobrança de débitos, e este processo, já que tratam de períodos imediatamente subsequentes, tendo a recorrente afirmado em ambas fiscalizações que atuava na fabricação e revenda de produtos mencionados no artigo 1º da Lei 10.147/2000.

A fiscalização prestou informações às fls. 3.036-3.047, seguida de manifestação da Recorrente às fls. 3.050-3.086, contestando o trabalho/conclusão apresentado pela fiscalização sobre a cobrança do débito envolvendo a aplicação da lei n.º 10.147/2000.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Preliminar

II.1 – Dos vícios no MPF que tornam nulos os Autos de Infração

A Recorrente entende que os Autos de Infração devem ser declarados nulos em razão da concomitância de MPF para apuração das contribuições ao PIS e à COFINS em períodos idênticos e, da extinção do MPF originário do procedimento fiscalizatório anteriormente a constituição do lançamento, acarretarem desconformidade com a normas emitidas pela Receita Federal.

Para melhor elucidar essas questões, peço vênha para transcrever parte do relatório da decisão de piso que retrata os argumentos da Recorrente:

“Alega que o MPF D que deu origem ao procedimento fiscal foi formalizado por outros auditores e prorrogado até agosto de 2014, já restando encerrado por decurso de prazo.

Conclui-se que durante o período de fevereiro a agosto, havia dois MPF concomitantes, conduzidos por auditores distintos, fiscalizando os mesmos períodos e matéria.

Ainda que se considere válida a existência de dois MPFs concomitantes e concorrentes, o que se aceita apenas para fins retóricos, não se pode ignorar que a lavratura do auto ocorreu em 16/9/2014, posteriormente ao encerramento do MPF – D, que se deu em agosto sem a constituição de qualquer auto de infração.

Assim, deve haver expressa autorização para nova fiscalização conforme previsto no art. 906 do Decreto 3.000.

A impugnante não foi cientificada do MPF 08.1.65.00-2014-00574-0 ou do código de acesso em descumprimento ao art. 4º, parágrafo único, e 18 da Portaria nº 3.014/2011

O procedimento fiscal prévio ao lançamento também possui natureza administrativa, devendo atender aos requisitos formais e materiais de um ato administrativo vinculado, de acordo com as normas de regência, sob pena de nulidade de todo o procedimento fiscalizatório e, por consequência, da autuação correspondente.

Partindo da clara premissa de que o MPF está em desconformidade ao Regulamento do Imposto de Renda e às normas emitidas pela Receita Federal, os autos de infração de decorreram deste procedimento devem ser decretados nulos”.

Além disso, a Recorrente alega omissão por parte da DRJ que não se pronunciou a respeito da ausência de ciência da Recorrente acerca do MPF 08.1.65.00-2014.00574-0 ou do respectivo código de acesso, que deveria estar consignado no Termo de Início de Procedimento e Intimação Fiscal.

Diz que os vícios dos MPFs são insanáveis, sendo que os Srs. Agentes Fiscais adotaram diferentes procedimentos de ciência e autorização para fiscalizar, ora se atendo e ora desprezando as normas de regência, o que acarretou verdadeiro prejuízo à segurança jurídica da Recorrente.

Por fim, diz que o próprio artigo 15 da Portaria RFB no 3.014/2011, utilizado como base para afirmar que não há nulidade nos atos praticados com base em MPF extinto por decurso de prazo, determina expressamente como condição para convalidação desses atos a emissão de novo MPF, o que segundo a Recorrente não ocorreu no presente caso.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que os vícios por ela suscitados não acarretam nulidade do lançamento fiscal, posto não se enquadrar em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72, in verbis:

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. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\).](#)

Não bastasse isso, o artigo 60 daquele normativo é claro ao definir que **“As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior 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”**.

Ou seja, ainda que os vícios apontados pela Recorrente tenham de fato ocorridos, não importam em nulidade do lançamento fiscal, restando, correta a decisão de piso que assim se pronunciou:

Quanto à alegação de ausência de expressa autorização para nova fiscalização conforme previsto no art. 906 do Decreto 3.000, cabe informar que a autorização está juntada às fls. 489.

Quanto à alegação de que o MPF D estava encerrado quando da lavratura do auto e que não teria sido informado a respeito do MPF – F cabe esclarecer que o número do MPF – F foi informado no Termo de Início (fls.525/529).

O MPF D que deu origem a fiscalização tem o nº 08.1.80.00-2012-00046- 1. O MPF- F tem o nº 08.1.65.00-2014-00574-0.

O fato da fiscalização ter sido precedida de um procedimento de diligência realizado por outros fiscais não invalida a autuação.

No que tange ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, cabe observar que este foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, alterada sucessivamente por diversas outras portarias, as quais estabelecem normas para a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela RFB sejam promovidos em conformidade com a ordem específica – Mandado de Procedimento Fiscal. O MPF é, portanto, um instrumento instituído para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte.

Muitas vezes, o sujeito passivo da obrigação tributária interpreta a presença do auditor-fiscal em seu estabelecimento como um ato isolado ou de caráter pessoal, dissociado da função estatal da Administração Tributária que este servidor está a representar. A ação fiscal a ser executada decorre de uma função de Estado e nunca de uma questão pessoal do agente. Mediante a apresentação do MPF, o sujeito passivo e o servidor público estabelecem uma relação entre o indivíduo e o Estado.

Assim, o sujeito passivo, ao tomar ciência do MPF, tem a segurança de que o agente indicado é um auditor-fiscal da RFB que, em nome da Administração Tributária e com conhecimento e consentimento desta, se apresenta para executar o procedimento fiscal determinado. E mais: o sujeito passivo ainda terá a certeza de que a emissão de um MPF em seu nome decorreu de uma seleção com base em parâmetros e critérios técnicos, objetivos e impessoais.

A Portaria RFB nº 3.014/2011, vigente à data do início do procedimento fiscal em análise, assim dispõe:

Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:

I - Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPFF), para instauração de procedimento de fiscalização; e

II - Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPFD), para realização de diligência.

Art. 3º Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal: I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital.

(...)

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12. Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. (sem negrito no original)

Verifica-se que ainda que houvesse ocorrido a extinção do MPF não haveria a nulidade dos atos praticados conforme dispõe o art. 15 da Portaria nº 3.014/2011 acima transcrito.

Ademais, cabe observar que, por ser o MPF um mero instrumento de controle administrativo, as questões ligadas ao seu descumprimento, devem ser resolvidas no âmbito de processo administrativo disciplinar, não tendo o condão de tornar nulo qualquer ato praticado por autoridade competente no curso do procedimento fiscal.

Nesse sentido, manifestou-se a 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 16 de outubro de 2002, mediante o Acórdão n.º 107-06.820, cuja ementa segue abaixo transcrita:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverência o princípio da pessoalidade. **Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.**

Pelo acima exposto é de se concluir que o auto de infração foi lavrado com base em informação oriunda de procedimento fiscal válido.

Com efeito, o MPF é uma fase investigatória do processo administrativo fiscal e eventuais vícios em seu procedimento não maculam o ato administrativo do lançamento tributário, ele existe para conceder transparência ao processo administrativo em obediência aos princípios, esculpidos no artigo 37, da Constituição Federal.

No caso em análise, a Recorrente não demonstrou, efetivamente, qualquer prejuízo dos supostos vícios apontados no processo administrativo e exerceu seu direito de defesa com plenitude, assim, deve ser aplicado o princípio *pas de nullité sans grief*, não há nulidade sem prejuízo.

Além disso, a DRJ/Rio Janeiro manifestou-se a respeito do MPF 08.1.65.00-2014-00574-0 e sua ciência, conforme pode se extrair do trecho destacado abaixo, fls. 46:

Quanto à alegação de ausência de expressa autorização para nova fiscalização conforme previsto no art. 906 do Decreto 3.000, cabe informar que a autorização está juntada às fls. 489.

Quanto à alegação de que o MPF D estava encerrado quando da lavratura do auto e que não teria sido informado a respeito do MPF – F cabe esclarecer que o número do MPF–F foi informado no Termo de Início (fls.525/529).

O MPF D que deu origem a fiscalização tem o nº 08.1.80.00-2012-00046-1. O MPF- F tem o nº 08.1.65.00-2014-00574-0.

O fato da fiscalização ter sido precedida de um procedimento de diligência realizado por outros fiscais não invalida a autuação.

A Portaria que regulamentava o MPF na época, previa o seguinte:

Portaria RFB nº 3.014/2011

Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:

I - Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPFF), para instauração de procedimento de fiscalização; e

II - Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPFD), para realização de diligência.

Art. 3º Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital.

(...)

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12. Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. (sem negrito no original)

Conforme se depreende da portaria, acima colacionada, o MPF extinto não implica a nulidade dos atos já praticados, o que significa que pode consubstanciar a lavratura de auto de infração, tornando insubsistente a alegação da Recorrente. Ademais, o lançamento foi realizado em conformidade com o artigo 142, do Código Tributário Nacional, e com os artigos 9º e 10, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Vale demonstrar os seguintes precedentes deste Egrégio Tribunal Administrativo, confirmando o raciocínio:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a argüição de nulidade da decisão de primeira instância quando demonstrado nos autos que o acórdão recorrido abordou todas as razões de defesa, ainda que de forma objetiva.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor- Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente

pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

(...)

(Acórdão 1401-001.921; Relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves; Data da sessão: 21.06.2017)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/01/2006 a 23/06/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VICIO FORMAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização, logo, eventual falha fonual existente na sua emissão e/ou prorrogação não implica nulidade do auto de infração, lavrado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do CTN e dos arts. 9º e 10 do PAF.

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO COMPROVADO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito defesa, o Auto Infração que apresenta perfeita descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal e a adequada instrução probatória, exigida no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

(...)

(Acórdão 3102-00.589; Relator: José Fernandes do Nascimento; Data da sessão: 04/02/2010)

(grifos não constam no original)

Ademais disso, o artigo 15 da Portaria RFB nº 3.014/2011 facultou ao agente público instaurar ou não um MPF para conclusão do procedimento fiscal, sendo dispensável a instauração de novo procedimento para convalidar anteriores. É o que se extrai do texto normativo:

*Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, **podendo** a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.*

Já em relação a omissão por parte da DRJ acerca da questão envolvendo a ciência da Recorrente do MPF 08.1.65.00-2014.00574-0 ou da respectivo código de acesso, constata-se que não há pedido de nulidade da decisão de piso, sendo que o pedido formulado no recurso é voltado exclusivamente para derrubar o lançamento fiscal, razão pela qual deixo de conhecer dessa matéria.

Nestes termos, rejeito o pedido de nulidade arguido pela Recorrente.

II.2 – Da inadmissível mudança de critério jurídico da fiscalização – Afronta ao Art.146, do CTN

Neste tópico a Recorrente apresenta a argumentação de que houve mudança de critério jurídico da primeira autuação, processo nº 16004.720544/2013-14, onde neste a fiscalização glosou os créditos, aproveitados pela Recorrente e acolheu a aplicação da alíquota zero. Explica a Recorrente:

*“(...) foram aplicados **diferentes critérios jurídicos** para fundamentar a lavratura dos autos de infração: (i) na primeira autuação (objeto do processo*

administrativo no 16004.720544/2013-14, houve a glosa de créditos sem questionamento da aplicação da alíquota zero; enquanto (ii) no lançamento em apreço, **os mesmos Srs. Agentes Fiscais** acolheram expressamente o aproveitamento de créditos e tributaram a revenda com a aplicação das alíquotas diferenciadas.

*Mencione-se, ainda, que não foram alterados somente os critérios jurídicos em si, mas toda a **forma de apuração** das contribuições ao PIS e à COFINS e a **metodologia de cálculo** utilizada pelos Srs. Agentes Fiscais. De fato, ao se comparar as autuações em questão, se depreende que **diante de fatos idênticos, os mesmos Srs. Agentes Fiscais lavraram autuações completamente distintas em todos os sentidos**”.*

Além disso, cita o art. 146 do CTN e doutrinas que proíbem a alteração do critério jurídico com eficácia para os fatos pretéritos e decisões administrativa no mesmo sentido.

Sobre o assunto, a DRJ assim se pronunciou:

Inicialmente cabe esclarecer a diferença entre erro de direito e mudança de critério jurídico. Para isto, transcreve-se trecho do artigo Limites Objetivos à Revisibilidade do Lançamento no Processo Administrativo Tributário, de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, publicado na Revista de Direito Tributário da Apet, fls. 49-70:

Com efeito, o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critério jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notório e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.

Ou seja, para se configurar a mudança de critério jurídico é necessário que tenha havido uma mudança de interpretação pela administração, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.

Assim sendo é necessário verificar inicialmente o que diz a legislação que disciplina a matéria.

A Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com alterações posteriores promovidas pelas Leis n.º 10.548, de 2002 e n.º 10.865, de 2004, instituiu o regime concentrado de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para os produtos nela mencionados:

“LEI Nº 10.147, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2000.

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, 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, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei n.º 10.548, de 13.11.2002)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 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); (Incluído pela Lei n.º 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.

(...)

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.”

No regime de incidência concentrada das contribuições, opta-se pela tributação em um dos elos da cadeia de produção de um dado bem, ampliando-se as alíquotas nele aplicáveis, desonerando-se, por conseguinte, o restante da cadeia. Nesse contexto, a receita obtida pelos importadores e industriais de produtos classificados nos códigos constantes da alínea “a”, inciso I do art. 1º, desde a entrada em vigor da Lei n.º 10.865, de 2004, é tributada pela contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins às alíquotas de 2,1 % e 9,9 %, respectivamente. Em contrapartida, a receita obtida com a venda dos mesmos produtos pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou importador é tributada com alíquota zero.

A redação original das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 (art. 1º, § 3º, inciso IV) previa a exclusão do regime não cumulativo das receitas de venda dos produtos de que trata a Lei n.º 10.147/2000, dizendo, expressamente, não fazer parte da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. A Lei n.º 10.865/2004 eliminou essa restrição, fazendo com que a receita decorrente da industrialização, assim como a decorrente da revenda, no mercado interno, dos produtos farmacêuticos mencionados passasse a estar incluída na base de cálculo não cumulativa para as pessoas jurídicas submetidas a esse regime (tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real), sem prejuízo dos citados produtos estarem incluídos na tributação concentrada.

A inclusão dessas receitas na não cumulatividade, em princípio, permitiria o desconto de créditos computados sobre a aquisição de bens para revenda, na forma prevista no art. 3º, inciso I das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003. Porém, o art. 3º, inciso I, dessas Leis também foi modificado, acrescentando-se a ele a alínea “b”, a qual excetua da possibilidade de desconto de créditos a aquisição para revenda dos produtos discriminados na Lei n.º 10.147, de 2000.

Sendo assim, após essas alterações, as empresas que atuam como comerciantes (atacadistas ou varejistas), mesmo quando submetidas ao regime não cumulativo, passaram a não poder descontar créditos a partir da aquisição para revenda dos produtos a que se refere à Lei n.º 10.147, de 2000. Aquelas empresas que industrializam esses produtos, por sua vez, podem descontar créditos calculados em

relação aos insumos utilizados em sua fabricação, com fundamento no art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Relevante notar que as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador dos produtos especificados na Lei n.º 10.147, de 2000, estão sujeitas às alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda mesmo quando atuam como meros comerciantes desses produtos, ou seja, quando os adquirem para revenda, sem sobre eles exercer qualquer tipo de industrialização.

Essa interpretação se coaduna com a literalidade da norma instituidora do regime, a qual impõe a alíquota diferenciada para as pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos nela mencionados, instituindo a alíquota zero para as demais.

“Lei n.º 10.147, de 2000:

(...)

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

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

Resta claro, portanto, que a norma ao instituir o regime concentrado de tributação levou em conta a condição de industrial ou de importador para definir os sujeitos sobre os quais recairia a tributação, reduzindo a zero as alíquotas apenas para as pessoas jurídicas não enquadradas nessa condição.

Em paralelo a isso, e conforme já comentado, as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, no art. 3º, inciso I, alínea “b”, vedaram o desconto de créditos sobre o valor apurado do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, com relação a bens adquiridos para revenda dentre os discriminados no parágrafo 2º, art. 2º, de ambas as leis, o que inclui os produtos listados pela Lei n.º 10.147, de 2000.

Diante dessa realidade, antes do advento da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial, portanto submetidas às mencionadas alíquotas de 2,1% e 9,9%, 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 desse montante pudessem descontar os créditos referentes à aquisição desses produtos revendidos.

Verifica-se, portanto, que a Lei n.º 11.727, de 2008, em seu art. 24, teve por objetivo, justamente, corrigir uma distorção verificada no sistema em comento. Transcreve-se o citado dispositivo:

“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.” (Grifou-se)

Depreende-se, a partir da transcrição acima, que o art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, não veio modificar a sistemática de tributação concentrada, mas, tão-somente, corrigir uma distorção até então existente, pela qual um contribuinte estava sujeito ao pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando da saída de determinados produtos, sem que lhe fosse assegurado a manutenção do respectivo crédito quando da entrada desses produtos.

Esse fato ia de encontro à lógica do sistema concentrado, que veda a apuração de créditos, na entrada, unicamente nas hipóteses em que institui alíquota zero para a receita de venda, no momento da saída desses bens. Lança-se mão desse artifício com objetivo de viabilizar a concentração da incidência tributária no início da cadeia produtiva, instante em que atuam industriais e importadores.

Conclui-se que a lei estabeleceu a tributação com a aplicação das alíquotas diferenciadas na venda por pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos citados na lei. Ocorre que a interessada é industrial, portanto, mesmo na revenda está sujeita à alíquota diferenciada.

Verifica-se que este também é o entendimento do livro Manual do PIS e da COFINS da Fiscosoft Editora, citado pela interessada, conforme trecho abaixo transcrito:

*Esta medida, introduzida pelo artigo 24 da Lei nº 11.727/2008, é muito acertada, uma vez que o fabricante, adquirente desse produto, ao revendê-lo, irá aplicar novamente as alíquotas diferenciadas sobre o mesmo. Ao contrário do comerciante atacadista ou varejista, **o fabricante de um produto, ao revender esse mesmo tipo de produto adquirido de outro fabricante, não tem o benefício de redução à zero das alíquotas.** Anteriormente à Lei nº 11.727, o produto acabava sendo onerado duas vezes às alíquotas diferenciadas. (sem negrito no original).*

A interessada alega que não industrializa apenas revende. Ocorre que a lei não tributa as operações de industrialização e sim define a forma de apuração do PIS/COFINS devidos pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação e a impugnante é uma pessoa jurídica que proceda à industrialização. Esta interpretação fica clara da leitura do art. 24 da Lei nº 11.727/2008 combinado com o art. 1º da Lei nº 10.147/2000.

Portanto, para as pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos listados na lei, o PIS e a COFINS serão devidos com alíquotas diferenciadas ainda que se trate de operação de simples revenda efetuada pelas pessoas jurídicas que também industrializem.

A interessada alega ainda que prevalecendo a tributação efetuada no auto, teria direito ao crédito presumido previsto no art. 3º Lei nº 10.147/2000, uma vez que a redação seria a mesma do art. 1º .

A apuração de crédito presumido exige o cumprimento de uma série de requisitos, e todo o valor informado pelo contribuinte foi aceito.

Assim, o que irá ser analisado é a possibilidade de apuração de crédito presumido na aquisição dos produtos listados para revenda.

O art. 3º da Lei nº 10.147/2000 assim dispõe:

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, 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 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou (Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001. (Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I – determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas no inciso I do art. 1º sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitos a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de que trata o caput inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

§ 4º O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas de que trata este artigo, na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização dos produtos referidos no caput, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de: (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

II - pedido de ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014) Vigência

Para interpretar o artigo é necessária uma análise conjunta dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei n.º 10.147/2000 e do artigo 24 da Lei n.º 11.727/2008.

A interessada alega que teria direito a vender com alíquota zero, com base no art. 2º da lei n.º 10.147 e a apurar crédito com base no artigo 24 da Lei n.º 11.727/2008.

Assim procedendo, a interessada além de não recolher Pis e Cofins sobre esses produtos ainda teria direito a crédito, além disso, a tributação do medicamento seria ao final igual a zero, uma vez que o crédito gerado na aquisição da Hipermercado anulava o débito gerado na venda para a Hipermercado, conforme demonstrado na figura da fl. 1.738 do Termo de Verificação.

Na segunda hipótese alegada pela interessada, haveria a tributação na revenda com a respectiva apuração de crédito e também haveria a apuração de crédito presumido. Considerando que a apuração do crédito presumido ocorre sobre a receita de venda, haveria a anulação do débito das contribuições pela Hipermercado pelo crédito presumido e ainda haveria o crédito integral sobre a aquisição do produto. Considerando que na indústria que revende para Hipermercado haveria o direito ao crédito presumido e ao crédito dos insumos, ao final das etapas, teríamos um medicamento sem tributação e com direito a crédito tanto na industrial (insumos) quanto naquela que comprou para revender (crédito).

Verifica-se que as interpretações da contribuinte criam uma situação de ausência de tributação e ainda com direito a crédito, o que não é admissível na sistemática não cumulativa.

Na verdade a fabricante que exerceu atividade de industrialização sobre o produto, está sujeita a alíquotas diferenciadas na venda (art. 1º da Lei n.º 10.147/2000), com direito a crédito dos insumos (art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 e da Lei n.º 10.637/2002) e no caso, de produtos sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo terá direito ao crédito presumido (art. 3º da Lei n.º 10.147/2000) o que anulará a tributação, destes produtos.

A indústria que adquire para revenda (situação das Hipermercado) deve tributar à alíquota diferenciada (art. 1º da Lei n.º 10.147/2000), com direito a crédito (art. 24 da Lei n.º 11.727/2008) e no caso, de produtos sujeitos à prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo não terá direito ao crédito presumido, já que este somente será concedido à fabricante.

Assim, está correto o auto de infração neste aspecto.

Portanto, cabe analisar se havia outro entendimento expresso por parte da administração.

Na parte do mérito a interessada cita diversas Soluções de Consulta nas quais entende que a administração expressou o entendimento em sentido contrário ao atualmente adotado.

Cita inicialmente o Parecer Normativo Cosit n.º 24/2013 sobre a não incidência de IPI na revenda. Cita a SC 12/2003 no mesmo sentido. Cita doutrinas também sobre o IPI. Todavia, todos se referem ao IPI, não se aplicando ao caso em análise.

Cita SC 88/2010 da DISIT 7ª RF. Tal consulta foi formulada por pessoa jurídica que atua no comércio varejista de produtos farmacêuticos com manipulação de fórmulas que não é considerada industrialização. Trata de situação diversa daquela que foi objeto de lançamento neste auto de infração.

Cita também a SC 15/2009 da DISIT 8ª RF. Tal consulta foi formulada por pessoa jurídica importadora. Portanto, também trata de situação diversa daquela que foi objeto de lançamento.

Quanto à SD n.º 41/2008, a consulta trata de venda efetuada pelo encomendante no caso de industrialização por encomenda, portanto, trata de situação diferente dos autos.

Quanto à SC 24/2002 da Cosit, de fato, trata de consulta sobre pessoas jurídicas que se dediquem à fabricação e à importação dos produtos citados na Lei n.º 10.147, de 2002, mas que sem prejuízo de suas atividades de industrialização e de importação dos produtos listados na Lei, ainda realizam operações de revenda destes produtos, adquiridos de terceiros estabelecidos no território nacional. A Solução de Consulta conclui que:

Em face do exposto, soluciono a consulta respondendo à consulente que, para o cálculo do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de venda dos produtos de que trata o art. 1.º da Lei n.º 10.147, de 2000, observado o disposto na Medida Provisória n.º 41, de 2002:

a) aplicam-se a alíquotas de dois inteiros e dois décimos por cento e de dez inteiros e três décimos por cento, respectivamente, no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos;

b) as alíquotas estão reduzidas a zero, no caso de receita de venda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador; e

c) a pessoa jurídica que, independentemente de ter a industrialização como atividade, adquirir, no mercado nacional, produtos tributados na forma da alínea "a", e os revender sem realizar sobre eles nenhuma das operações de que trata o art. 4.º do Ripi, não pratica atividade de industrialização, podendo beneficiar-se das alíquotas zero previstas na alínea "b". (sem negrito no original)

Diante disso, deve ser analisada se as soluções de consulta emitidas pela COSIT tem efeito vinculante sobre as decisões administrativas:

A interessada alega o efeito vinculante das soluções de consulta COSIT e de Divergência, no âmbito da RFB, tendo em vista o disposto no art. 9º da IN RFB n.º 1.396/2013, publicada em 17/09/2013, abaixo transcrito:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Ocorre que os artigos 32 e 35 da mesma Instrução Normativa dispõem que:

Art. 32. O disposto nos arts. 9º e 22 aplica-se somente às Soluções de Consulta Cosit e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

(...)

Art. 35. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Ou seja, apenas as Soluções de Consulta Cosit e as Soluções de Divergência publicadas a partir de 17/09/2013 terão efeito vinculante no âmbito da RFB.

A decisão do CARF trata de solução de consulta provocada pelo sujeito passivo, que vincula as partes: o consulente e a administração, portanto, não é a situação das soluções citadas.

Cabe então analisar se o fato do contribuinte na autuação anterior ter tido seu crédito glosado sob o fundamento de não se tratar de industrial/ produtor dos produtos neste auto ter sido considerado industrial/produtor seria uma alteração de critério jurídico.

Primeiramente cabe esclarecer que não é possível neste Voto analisar a adequação à lei do auto de infração lavrado que constituiu o processo 16004.720544/2013-14, uma vez que está pendente de julgamento do Recurso Voluntário.

O contribuinte alega que diante da mesma realidade fática a administração teria aplicado diferentes critérios.

A interessada não esclarece se no período objeto da autuação anterior também produzia e adquiria para revenda os produtos sujeitos à alíquota monofásica. Tal informação é relevante uma vez que se naquele período apenas adquiria os produtos para revenda a situação seria diferente da situação destes autos na qual a interessada produz e revende.

Tomando como se tanto no período abrangido pelo auto anterior como no atual período a atividade fosse a mesma (industrialização e aquisição para revenda) dos produtos, verifica-se que enquanto o primeiro auto teria entendido que não gera crédito e aplica-se alíquota zero, no segundo entendeu-se pela tributação da revenda com a consequente apropriação do crédito.

Ocorre que a Lei nº 11.727, de 2008, em seu art. 24, abaixo transcrito, dispôs pela possibilidade de apuração de crédito para a pessoa jurídica produtora, ou fabricante dos produtos que também os tenha adquirido para revenda.

“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.” (sem destaques no original)

Ou seja, não há a hipótese de pessoa jurídica que exerça as duas atividades, não possa apurar o crédito.

A vedação da apropriação de crédito é apenas para a pessoa jurídica unicamente comerciante.

Diante da situação relatada pela interessada, parece ter ocorrido um erro na situação de fato ou até mesmo na aplicação do direito e não no critério jurídico.

O auto anterior não aborda se a Lei n.º 10.147 está tratando de pessoa jurídica industrial ou da operação de industrialização daqueles produtos. Ou seja, se quando trata da tributação com alíquota diferenciada está tributando todas as pessoas jurídicas que exercem a atividade de industrialização ou produção independentemente de se tratar de operação de venda de produção própria ou adquirida de terceiros ou está se referindo apenas a venda de produtos industrializados pela própria pessoa jurídica.

Verifica-se que não houve mudança de entendimento da administração quanto ao determinado pela Lei n.º 10.147/2000.

Diante disso, fica mantida a autuação neste aspecto.

Por sua vez, a fiscalização quando da elaboração do relatório de diligência, manifestou sua opinião sobre a inaplicabilidade do artigo 146, do CTN, nos seguintes termos:

Destarte, somente ocorre mudança do critério jurídico quando forem verificadas duas condições concomitantes:

I – Que tenha sido utilizada uma interpretação para efetuar o lançamento e depois uma outra para realizar um novo lançamento, em relação ao mesmo período de apuração;

II – Que o novo lançamento se refira a um mesmo fato gerador.

Não por outro motivo a doutrina tributária entende que o artigo 146 do CTN reforça o princípio da imodificabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, conforme ensina a Professora Misabel Abreu Machado Derzi:

“O que distingue o art. 146 do art. 100 é que o primeiro proíbe a retroação do ato, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte, enquanto o art. 100 é genérico e independe de ter havido lançamento. As consequências também são diferentes. O art. 146 proíbe que se edite outro ato administrativo individual, como o lançamento, relativamente ao mesmo fato gerador, uma vez aperfeiçoado e cientificado o contribuinte. Se a mudança de critério jurídico levaria à cobrança de tributo ou à sua majoração, em relação àquele mesmo fato jurídico, novo lançamento não poderá ser efetuado, nem mesmo para cobrar o singelo valor do tributo

Feito esse breve relato, é imperioso inicialmente verificar se há identidade neste processo com o PA n.º 16004.720544/2013-14 em relação a matéria envolvendo o benefício da Lei n.º 10.147/2000 (Regime de Tributação Monosáfrica/Concentrada) para depois analisar se os procedimentos adotados pela fiscalização acarretaram violação ao artigo 146, do CTN.

Para tanto, faz um demonstrativo para realizar o cotejo entre os processos:

Processo	16004.720544/2013-14	16004.720187/2014-75
Período de Apuração	01/01/2009 a 30/06/2010	01/07/2010 a 30/09/2011
Audidores-Fiscais	Edward Akiharu Ishirawa, Paulo César Martinasso e Valmir da Cruz	Paulo César Martinasso e Valmir da Cruz
Produtos	Medicamentos, Perfumes e águas de colônia, produtos de beleza ou maquiagem, preparações capilares,	Cosméticos e medicamentos

	preparações para barbear e sabões.	
Objeto da Autuação	<p>ITEM 4.4 – GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA</p> <p>(...)</p> <p>Registre-se que as operações de venda dos produtos em comento no mercado interno, por pessoas jurídicas “não enquadradas na condição de industrial ou de importador” então tributadas com alíquotas reduzidas à zero (ressalvando-se apenas as microempresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional), por força do parágrafo único do art.2º da Lei nº 10.147, de 2000, tendo em vista que esse tipo de alíquota zero constitui medida de viabilização da incidência concentrada/monofásico (desoneração das etapas de comercialização no mercado interno – atacadistas e varejista) e independe do regime de apuração a que estiver sujeita a pessoa jurídica nessa condição.</p> <p>ITEM 4.4.3 – DA REVENDA DE PRODUTOS</p> <p>(...)</p> <p>Com relação a esses créditos, a fiscalizada realizou a seguinte sequência de operações: a) Um determinado Fabricante “X” fabricou o produto “A”, sujeito à tributação concentrada e alíquota diferenciada; b) A Hypermarchas comprou o produto “A” (vale ressaltar que a Hypermarchas não produz o mesmo produto); c) A Hypermarchas REVENDEU o produto “A” no mercado, com alíquota zero; d) A Hypermarchas se creditou das contribuições incidentes na operação de compra, na Linha 16 das ficas 06ª</p>	<p>4.2.2 – TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA (INCIDÊNCIA MONOFÁSICA OU CONCENTRADA)</p> <p>Note-se, no diagrama acima, que o fabricante vende os produtos (sujeitos à tributação concentrada) para a Hypermarchas com as alíquotas diferenciadas. A Hypermarchas se credita do PIS e da Cofins com essas mesmas alíquotas (diferenciadas), fato que zera a tributação até esse momento (os créditos da Hypermarchas anulam os débitos do fornecedor).</p> <p>Além disso, o fabricante dos produtos teve direito a todos os créditos relativos à produção, relacionados no artigo 3º das leis 10.637 e 10.833, tais como os insumos, energia elétrica, depreciação, fretes, etc.</p> <p>Nesse caso, a Hypermarchas, ao revender esses produtos, deveria apurar os débitos com as alíquotas diferenciadas. Como ele revendeu esses produtos com alíquota zero, não há qualquer tributação nessas operações, desde a fabricação do produto até a venda ao consumidor final. Ou seja, na verdade a Hypermarchas acabou com a tributação do PIS e da Cofins nesse seguimento (medicamentos e cosméticos), fato que é absolutamente inadmissível perante a legislação do PIS e da Cofins não-cumulativos.</p> <p>E além de ter anulado a tributação nessas operações (quando se creditou na compra para revenda e revendeu com alíquota zero) ainda restou o primeiro crédito da cadeia produtiva, sem um débito correspondente, o que é mais absurdo ainda, pois, em vez de arrecadar o Estado ficou devendo. Ou seja, em vez de uma tributação monofásica ocorreu um “crédito monofásico”.</p> <p>Isso ocorreu em virtude de a Hypermarchas ter se considerado fabricante no momento da aquisição para revenda (para ter direito ao crédito)</p>

	<p>e 16ª.</p> <p>Todavia, não há direito a crédito de PIS e Cofins na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada/monofásica, tendo em vista que a revenda é efetuada com alíquota zero.</p> <p>Note-se que, neste caso, a Hypermarchas não é fabricante do produto que revende e, portanto, não tem direito ao crédito na aquisição desse produto, já que o revende com alíquota zero.</p> <p>Caso a Hypermarchas produzisse o mesmo produto que adquire para revenda, teria direito ao crédito na aquisição, pois, neste caso, ao revender esse mesmo produto, teria que oferecer essa receita à tributação, com as mesmas alíquotas diferenciadas. É que, ao contrário do comerciante atacadista ou varejista, o fabricante de um produto, ao revender esse mesmo tipo de produto adquirido de outro fabricante, não tem o benefício de redução a zero das alíquotas.</p>	<p>e atacadista no momento da revenda (para revender com alíquota zero), fato que é inadmissível, pois ela só teve direito ao crédito porque também é fabricante dos produtos dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833.</p>
--	--	--

Dos trechos acima, concluo que a fiscalização realizada no processo 16004.720544/2013-14 possui questões fáticas idênticas e envolve operações semelhantes com o presente, apenas o período de apuração é que diferencia uma da outra, sem contar logicamente a conclusão a que chegaram os fiscais na autuação de cada processo.

Pois bem.

Sobre mudança de critério jurídico, vale transcrever os ensinamentos do i. professor Hugo Brito de Machado Machado que, com a clarividência que lhe é peculiar expõe seu entendimento sobre o tema:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p 123)

No mesmo sentido são as lições de Luciano Amaro:

“O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento).

(...)

A vedação se reporta ‘a um mesmo sujeito passivo’ (e, portanto, a cada sujeito passivo que estiver na mesma situação), e atém-se fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério, o que significa que todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançadas de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado (...), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério.

(...)

O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério. O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério).” (AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011, 17 ed. p. 377-379 e p. 381.)

Nessa mesma linha também é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri:

*“Se, no entanto, não há fato novo a ser apreciado, mas apenas um argumento jurídico novo, caracterizando, então, uma mudança de opinião por parte da autoridade, ou uma nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos, **então não cabe novo lançamento, em relação a fatos anteriores à mudança de critério jurídico.** Neste caso, aliás, nem mesmo a lei, valendo-se da faculdade do inciso I do artigo 145, poderia determinar a revisão, já que contraria o que dispõe o artigo 146 do CTN (...)*

*O dispositivo acima, inserido no capítulo concernente ao lançamento, gera questionamento quanto a sua extensão: se é claro que ele impede a revisão de um lançamento já efetuado, pode surgir alguma dúvida quanto a qual o entendimento a ser aplicado aos fatos ocorridos posteriormente a um lançamento e ainda não atingidos por outra fiscalização. Ou seja: **se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte fiando-se no artigo 146 acima transcrito, seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização? A resposta deve ser afirmativa.***

(...)

O Princípio da Segurança Jurídica – que inspira a regra acima – exige entendimento mais abrangente. Não seria aceitável que o contribuinte, instruído pela própria Administração acerca do modo de agir, em atividade de lançamento, tivesse agora tributação com a qual não podia, legitimamente, contar.” (SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2018., 8.ed., p. 643 – 644.)

Do que se extrai dos excertos citados, é a impossibilidade de o Fisco alterar o critério jurídico dos lançamentos tributários e aplicá-lo a fatos geradores pretéritos ao entendimento inicial, em decorrência, até mesmo, da constatação de erro de direito.

Na mesma linha, é o entendimento do Professor Eduardo Sabbag, que possui a interpretação no sentido de ser impossível a mudança do critério jurídico mesmo nas situações em que se verificou a ocorrência preliminar de um erro de direito:

"Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

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

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

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

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

Como se vê, nos autos do processo administrativo nº 16604.720544/2013-14, restou expressamente determinado a aplicação da alíquota zero às receitas decorrentes de operações de revenda da Recorrente sempre que o produto "A" revendido não fosse também produzido pela Requerente.

Em outras palavras, de forma diametralmente oposta ao que afirmaram os agentes Fiscais no Relatório de Diligência lavrado nesses autos, no processo nº 16604.720544/2013-14 o critério jurídico adotado acoberta tanto os efeitos da aquisição quanto da revenda de produtos de que trata a Lei nº 10.147/00 por contribuinte industrializador desses produtos, ficando firmado

expressamente no TDF que originou o processo nº 16604.720544/2013-14 a aplicação da alíquota zero às receitas decorrentes de operações de revenda da Recorrente sempre que o produto “A” revendido não fosse também produzido pela Requerente, vedando-se nessa situação a apropriação de créditos.

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

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

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

Declaração de Voto

Conselheiro Gerson José Morgado de Castro

Em sessão, manifestei interesse em apresentar declaração de voto para elucidar a razão pela qual apresentei voto pelas conclusões.

Isto porque, não obstante o profundo e bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, entendi que as razões ali apontadas para declarar nulo o lançamento fiscal, sob o argumento de violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, não eram suficientes para caracterizar a mudança de critério jurídico vedada por aquele dispositivo legal.

Curvei-me, todavia, à mesma conclusão do Relator, por razão diversa e complementar às apresentadas em seu voto: do detalhado relato oferecido, extrai-se que o critério adotado pelas autoridades tributárias no primeiro lançamento, objeto do processo nº 16004.720544/2013-14, apresentou-se alinhado ao entendimento esposado na Solução de

Consulta Cosit n.º 24/2002, ao passo que no segundo lançamento, objeto destes autos, seguiu-se critério oposto àquele.

Embora não tivesse sido atribuído efeito vinculante às Soluções de Consulta da Cosit até a edição da Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013, fato é que a Solução acima invocada foi expedida pela Coordenação da RFB competente a realizar a interpretação da legislação tributária, com fulcro no artigo 57 do Regimento Interno da SRF (aprovado pela Portaria MF n.º 259/2001) vigente à época de sua expedição. A adoção, no lançamento tributário anterior, de entendimento alinhado àquele expressado pela Cosit, para posteriormente adotar-se entendimento contrário no lançamento aqui julgado, a meu ver, configura a situação descrita no artigo 146 do CTN.

Assim, é por tal fundamento que acompanho pelas conclusões o ilustre Relator, para declarar nulo o lançamento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Gerson José Morgado de Castro