



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16095.720147/2015-32
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **3401-011.683 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de abril de 2023
Recorrente ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA

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

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

O art. 1º da Lei 10.147/2000 determina a concentração da tributação da Cofins nas receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos de pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nos códigos Tipi que indica e às alíquotas que determina.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

A Lei n. 10.147/2000, ao estabelecer a tributação monofásica nas operações com medicamentos definidos no caput do seu art. 1º, determinou que a tributação recai sobre as pessoas jurídicas enquadradas como importadoras ou industriais quando estas atuarem nesta capacidade. Contudo, não há qualquer impedimento na legislação de que uma mesma pessoa jurídica - ainda que eminentemente industrial ou importadora - exerça outras atividades e posições na cadeia logística, a exemplo da mera revenda de produtos produzidos por terceiros. Nestes casos, não se enquadrando as operações enquanto resultado direto de industrialização ou importação, cabível o tratamento disciplinado pelo art. 2º Lei n. 10.147/2000 e que reduz a zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre a receita bruta de venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITO PRESUMIDO. HABILITAÇÃO.

A concessão do direito ao regime especial de utilização de crédito presumido da Cofins depende de habilitação perante a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), vinculada à ANVISA, sendo o tratamento específico aplicável apenas para o período em que comprovadamente os produtos em questão estiveram na lista positiva.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

O art. 1º da Lei 10.147/2000 determina a concentração da tributação da Cofins nas receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos de pessoas

jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nos códigos Tipi que indica e às alíquotas que determina.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

A Lei n. 10.147/2000, ao estabelecer a tributação monofásica nas operações com medicamentos definidos no caput do seu art. 1º, determinou que a tributação recai sobre as pessoas jurídicas enquadradas como importadoras ou industriais quando estas atuarem nesta capacidade. Contudo, não há qualquer impedimento na legislação de que uma mesma pessoa jurídica - ainda que eminentemente industrial ou importadora - exerça outras atividades e posições na cadeia logística, a exemplo da mera revenda de produtos produzidos por terceiros. Nestes casos, não se enquadrando as operações enquanto resultado direto de industrialização ou importação, cabível o tratamento disciplinado pelo art. 2º Lei n. 10.147/2000 e que reduz a zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre a receita bruta de venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITO PRESUMIDO. HABILITAÇÃO.

A concessão do direito ao regime especial de utilização de crédito presumido da Cofins depende de habilitação perante a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), vinculada à ANVISA, sendo o tratamento específico aplicável apenas para o período em que comprovadamente os produtos em questão estiveram na lista positiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, também por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte que questiona matéria de índole constitucional, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento nos seguintes termos: (1) por unanimidade de votos, (a) para acolher o resultado da diligência constante às fls. 141.441 a 141.451 dos autos para excluir integralmente o crédito tributário consignado nos itens 1.3.3.1 e 1.3.3.3 do TVF e parcialmente o valor lançado no item 1.3.2 do TVF; e (b) para excluir do montante devido nos itens 1.3.3.2 e 1.3.3.4 do TVF os valores já recolhidos pela recorrente e cujos comprovantes se encontram às fls. 50.495 a 50.517 e 141.373 a 141.386 dos autos; e, (2) por maioria de votos, para afastar o lançamento para as operações comprovadamente de revenda em que a recorrente não tenha atuado como industrial, contidas no item 1.3.1 do TVF, vencido, neste ponto, o Conselheiro Winderley Morais Pereira, que mantinha o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Trata-se de autuação fiscal para exigência de créditos de PIS e COFINS relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, sob a alegação de que a empresa teria cometido seis infrações distintas em operações envolvendo medicamentos e cosméticos sujeitos ao regime monofásico de tributação e ao crédito presumido correlato. Referidas infrações foram sintetizadas da seguinte forma no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (“TVF”):

- (i) **Item 1.3.1 do “TVF”** – Falta de recolhimento do PIS e COFINS nas alíquotas monofásicas/diferenciadas (2,1% e 9,9%, respectivamente) em operações de revenda de medicamentos e cosméticos que foram adquiridos de terceiros (e por estes fabricados);
- (ii) **Item 1.3.2 do “TVF”** – Apropriação indevida de crédito presumido de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.147/00, sem o devido respaldo em Requerimento à Câmara de Medicamentos (“CMED”);
- (iii) **Item 1.3.3.1 do “TVF”** – Diferenças encontradas no batimento das NFs eletrônicas com a DACON;
- (iv) **Item 1.3.3.2 do “TVF”** – Recolhimento a menor, em virtude de ter tributado à alíquota zero, nas vendas de produtos de fabricação própria, registradas sob os CFOPs 5101 e 6101, e que estariam sujeitos à sistemática monofásica do PIS e da COFINS;
- (v) **Item 1.3.3.3 do “TVF”** – Recolhimento a menor, em virtude de ter tributado à alíquota zero, receitas de revenda de produtos não sujeitos à sistemática monofásica do PIS e da COFINS, quando o entendimento da fiscalização seria no sentido de que a tributação combinada (PIS e COFINS) seria de 9,25%; e
- (vi) **Item 1.3.3.4 do “TVF”** – Divergência entre DACON e DCTF nos meses de abril, maio, setembro, outubro e dezembro de 2012.

Da análise da impugnação fiscal apresentada pela empresa, a DRJ/FNS concluiu pelo provimento parcial, cancelando crédito tributário de Cofins no valor de R\$ 56.338.202,62 e de PIS/Pasep no valor de R\$ 11.950.527,83, assim como os seus correspondentes acréscimos legais. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

O art. 1º da Lei 10.147/2000 determina a concentração da tributação da Cofins nas receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos de pessoas jurídicas que

procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nos códigos Tipi que indica e às alíquotas que determina.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de crédito presumido relativo 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITO PRESUMIDO. HABILITAÇÃO.

A concessão do direito ao regime especial de utilização de crédito presumido da Cofins depende de habilitação, primeiramente perante a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), a ser atestada pela Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) da jurisdição fiscal do sujeito passivo através de ato declaratório executivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

O art. 1º da Lei 10.147/2000 determina a concentração da tributação da Contribuição para o PIS/Pasep nas receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos e de perfumaria de pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nos códigos Tipi que indica e às alíquotas que determina.

NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de crédito presumido relativo 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITO PRESUMIDO. HABILITAÇÃO.

A concessão do direito ao regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep depende de habilitação, primeiramente perante a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), a ser atestada pela Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) da jurisdição fiscal do sujeito passivo através de ato declaratório executivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente, insurgindo-se sobre a parcela mantida do lançamento, apresentou recurso voluntário, alegando, em síntese: (i) nulidade do lançamento diante da falta de fundamentação e vícios de preparo por parte da fiscalização, bem como pela descon sideração, pela DRJ, de parte das provas apresentadas (sobre habilitações junto à CMED e a comprovação de que não teria ocorrido parte da alegada tomada de crédito presumido); (ii) impossibilidade de a DRJ validar a conclusão da fiscalização com base na alegação de que os documentos trazidos estariam “espar sos e sem qualquer ordem lógica”; (iii) impossibilidade de a DRJ manter lançamento decorrente de divergência entre DACON e DCTF do período de abril a dezembro de 2012 diante do fato de a recorrente ter demonstrado que efetuou o recolhimento do aludido débito dentro do prazo de 20 dias previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96 e que divergência em questão decorre de mera negativa por parte do Fisco em autorizar a retificação das declarações fiscais.

Da análise inicial do recurso voluntário pelo CARF, esta Turma concluiu pela necessidade de realização de diligência, nos termos da Resolução n. 3401-001.989 de 18/02/2020, a saber:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para elaborar o respectivo Relatório de Diligência, abordando a (in)adequação do recolhimento realizado pelo contribuinte a partir do DACON de n. 04.23.79.37.40.23, datada de 16 de novembro de 2011; análise e, se necessário, notifique o contribuinte, para subsidiar a escoreita demonstração, das documentações carreadas às fls. 49.676 à 50.491, devendo a contribuinte planilhar os documentos juntados manifestação, considerando os medicamentos apontados no Anexo I, resultado da diligência fiscal para fins de aplicação de crédito presumido e não foram considerados pela fiscalização; confirmar se foram utilizados para a tomada de crédito presumido, consoante o arquivo não-paginável às fls. 141.136, os itens 129 a 147 contido no Recurso Voluntário. Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais antes de elaborar o relatório ora requerido. Ao final, seja concedido prazo para manifestação das partes, não inferior a 30 dias, após seja o processo encaminhado ao CARF para prosseguir o julgamento.

Em cumprimento à Resolução, a autoridade fiscal procedeu com as análises e verificações determinadas, concluindo pela existência de inconsistências no valor do lançamento mantido pela decisão de piso, de modo que o débito fiscal foi revisto e o valor do lançamento foi atualizado. Tais conclusões foram apresentadas na informação fiscal juntada às fls. 141.179 a 141.193 dos autos.

Ao ser intimada sobre o resultado da diligência, a empresa apresentou manifestação alegando que “*em que pese a Informação tenha acertadamente consignado que a autuação deve ser integralmente revista para os Itens 1.3.3.1 e 1.3.3.3 do TVF e mantido apenas valor residual relativo ao Item 1.3.2 do TVF, o Recorrente está certa de que o lançamento tributário merece ser declarado nulo por este E. CARF ou, minimamente, cancelado em sua integralidade*”. Nesse sentido, repisou os argumentos de nulidade do auto de infração e a correção dos procedimentos por ela adotados na apuração dos tributos devidos.

Os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento e foram a mim distribuídos para análise e voto, tendo em vista que o relator original não mais se encontra neste Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

Do Recurso de Ofício

Conforme destacado no relatório, da análise da impugnação fiscal apresentada pela empresa, a DRJ/FNS, ao acatar parte dos argumentos e provas trazidos, julgou parcialmente procedente, cancelando o crédito tributário de Cofins no valor de R\$ 56.338.202,62 e o crédito tributário de Contribuição para o PIS/Pasep no valor de R\$ 11.950.527,83, assim como os seus correspondentes acréscimos legais.

Diante disso, a decisão subiu ao CARF com a necessidade de apreciação de recurso de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto n.º 70.235/72.

A este respeito, importa frisar que os valores cancelados referem-se à conclusão da fiscalização de que a recorrente teria usufruído de forma indevida de regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS e da Cofins, uma vez que não cumpriria os requisitos legais para tanto, dentro deles, habilitação prévia junto à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED).

Ao se debruçar sobre a questão, a DRJ teve o cuidado de realizar diligência com intimação à ANVISA para que tivesse acesso à lista consolidada dos medicamentos habilitados pela CMED. A partir disso, foram cotejadas todas as NFs glosadas e os resultados separados em duas planilhas: produtos sem protocolo da ANVISA (para manutenção do lançamento) e produtos com o protocolo da ANVISA (a ser objeto de revisão).

Considerando todo o trabalho detalhado e fundamento realizado pela DRJ, e que culminou em cancelamento de parte substancial do lançamento, entendo que a decisão não merece reparos neste ponto. Assim, entendo que o recurso de ofício deve ser negado.

Do Recurso Voluntário

Considerando que a admissibilidade do recurso voluntário já foi analisada por esta Turma em momento anterior, passo diretamente ao mérito.

Conforme indicado no relatório, trata-se de retorno de diligência que visava analisar de forma detida o vasto conjunto probatório trazido pela recorrente, o que resultou em ajustes no lançamento, com o cancelamento de parte dos valores contidos no Auto de Infração. A tabela abaixo, elaborada pela recorrente em sua manifestação, resume a situação do crédito ora discutido:

Item do TVF	Exigência originária	Percentual global do lançamento	Recolhimento	Diligências DRJ	Decisão DRJ	Diligência CARF
1.3.1	R\$ 11.848.694,46	12,65%	N/A	N/A	Exigência mantida	N/A
1.3.2	R\$ 79.908.210,09	85,32%	N/A	Parcialmente revisto	Parcialmente favorável	Substancialmente revisto
1.3.3.1	R\$ 1.641.288,96	1,75%	Parcialmente pago	N/A	Exigência mantida	Integralmente revisto/cancelado
1.3.3.2	R\$ 105.634,11	0,11%	Pago	N/A	Exigência mantida	N/A
1.3.3.3	R\$ 99.179,96	0,11%	Parcialmente pago	N/A	Exigência mantida	Integralmente revisto
1.3.3.4	R\$ 49.327,99	0,05%	Parcialmente pago	N/A	Exigência mantida	Não analisado

O quadro acima destaca que a fiscalização, ao realizar análise aprofundada das provas, reviu os créditos relativos aos itens 1.3.3.1 (diferenças encontradas no batimento das NFs com a DACON) e 1.3.3.3 (receitas de revenda de produtos tributados sob alíquota zero) do TVF, afastando o lançamento em sua totalidade, e reduziu significativamente o valor devido do item 1.3.2 do TVF (crédito presumido de medicamentos autorizados pela CMED). Por outro lado, manteve as exigências contidas nos itens 1.3.1 (falta recolhimento nas vendas de

medicamentos e cosméticos sob alíquotas diferenciadas), 1.3.3.2 (vendas de produtos próprios registradas sob os CFOPs 5101 e 6101) e 1.3.3.4 (divergências entre DACON e DCTF) do TVF.

Diante disso, passa-se a analisar os argumentos contidos no recurso voluntário para o crédito tributário remanescente.

1) Da Nulidade do Auto de Infração

Preliminarmente, alega a recorrente que o lançamento é manifestamente nulidade, visto que “*que não foi precedido do devido procedimento investigativo prévio, em violação aos arts. 5º, LIV, LV, 37, caput, da CF, 142, do CTN, 2º da Lei nº 9.784/99, e 59, II, do Decreto nº 70.235/72*”. A este respeito, explica que:

“10. Isso, porque, na contramão do que disciplinam os dispositivos acima mencionados, a análise do caso concreto evidencia ter sido necessário que a DRJ/FNS e este E. CARF determinassem a realização de três diligências fiscais, em fases distintas do processo, para que a D. Fiscalização procedesse à efetiva investigação dos fatos e, por conseguinte, constatasse a improcedência de mais de 87% do crédito tributário originariamente exigido.

11. No caso em análise, todos os Itens do TVF que foram reavaliados pela D. Fiscalização resultaram em significativas reduções no lançamento em razão da constatação de que o Recorrente havia procedido ao devido recolhimento dos tributos exigidos (fls. 51.256/51.260, 141.179/141.193 e 141.441/141.451).”

Ora, em que pese a clara falta de cuidado da fiscalização na fase investigativa, o que restou evidenciado pelo cancelado substancial de valores ao longo do processo administrativo e da necessidade de realização de três diligências para sanar os vícios verificados no lançamento, o que é temerário e não deveria ocorrer, entendo que não se trata de causa de nulidade.

Apesar os vícios apurados neste processo, os quais já foram devidamente sanados, entendo que não subsiste nenhuma das hipóteses de nulidade contidas no art. 59 do Decreto n. 70.235/72, visto que a autoridade lançadora é competente e que o direito de defesa da parte foi exercido de forma extensa ao longo do processo e, em especial, por meio das diligências realizadas.

Assim, passo a análise do mérito.

2) Do mérito

Conforme visto acima, a controvérsia dos autos concentra-se apenas sobre os itens 1.3.1, 1.3.2, 1.3.3.2 e 1.3.3.4 do TVF, visto que a fiscalização, por meio da última diligência afastou o lançamento contido nos demais itens do TVF.

Item 1.3.1 do TVF

Conforme se depreende dos autos, o crédito tributário indicado no item 1.3.1 do TVF, relativa a suposta falta de recolhimento de PIS e COFINS na revenda de medicamentos e cosméticos adquiridos de terceiros, foi mantida pela DRJ sob o fundamento de que a alíquota zero do regime monofásico, prevista no art. 2º da Lei nº 10.148/00, aplicar-se-ia exclusivamente às pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou importador, sendo inaplicáveis a Solução de Consulta nº 24/02 e a Solução de Divergência COSIT nº 42/08, na medida em que versam sobre industrialização por encomenda, situação diversa da hipótese em discussão. Além disso, a DRJ concluiu que seria incompetente para apreciar o pleito subsidiário de reconhecimento ao crédito presumido previsto no art. 3º da Lei nº 10.147/00.

Portanto, manteve-se a conclusão da fiscalização de que o entendimento correto é aquele constante da Solução de Consulta SRRF08/DISIT n. 269/2011, que determina que o adquirente nacional de produtos para revenda, quando for industrial, deverá apurar o PIS e a COFINS, conforme o previsto pelo artigo 1º da Lei nº 10.142/2000:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. PESSOAS JURÍDICAS ENQUADRADAS NA CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS.

A pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial dos produtos a que se refere o art. 1º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.147, de 2000, tanto quando os fabrica como quando os compra de outro industrial para revenda, sem que sobre eles exerça qualquer tipo de atividade industrial, encontra-se submetida à COFINS, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de tais produtos, à alíquota de 9,9%, em consonância com o estabelecido no art. 1º, I, “a”, c/c art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

Deste valor poderá descontar créditos calculados em relação à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, conforme art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Esses créditos corresponderão ao valor da contribuição devida pelo vendedor em decorrência da operação (art. 24, § 1º da Lei nº 11.727, de 2008). (g.n.)

Inconformada com o entendimento, a recorrente traz em seu recurso voluntário as seguintes razões para reforma da decisão de piso:

(i) A DRJ ignora o entendimento da Solução de Consulta nº 24/02 e da Solução de Divergência COSIT nº 42/08, as quais, a despeito de tratarem de hipóteses de industrialização por encomenda, apresentam racional e conceitos pertinentes ao presente caso, que merecem observância, sobretudo em atenção ao caráter vinculante destas e, ainda, a teor do art. 24 da LINDB;

(ii) A DRJ desconsidera a existência do parágrafo primeiro do art. 1º da Lei nº 10.147/00, que define que se aplica ao PIS e COFINS monofásicos de medicamentos e cosméticos o conceito de industrialização do IPI;

(iii) A DRJ trata o art. 24 da Lei nº 11.727/08 como “exceção” ao art. 1º da Lei nº 10.147/00, como se um dispositivo sobre crédito fosse capaz de mudar a regra do fato gerador;

(iv) A DRJ não traz interpretação coerente entre o art. 24 da Lei nº 11.727/08 e o art. 3º da Lei nº 10.833/03, além de não observar o princípio da isonomia constante do art. 150, II, da CF; e, ainda,

(v) A DRJ deixa de aplicar o disposto no art. 3º da Lei nº 10.147/00, validando lançamento que notadamente extrapola o texto legal.

Nesse sentido, a empresa defende que seguiu a legislação regente ao tributar as receitas de venda de medicamentos e cosméticos por ela industrializados às alíquotas monofásicas e que suas receitas de revenda de medicamentos e cosméticos industrializados por terceiros estariam sujeitas a alíquota zero. Isto porque “*não se trata de industrialização por encomenda, mas simples compra e revenda de produtos, os quais não são objeto de industrialização [...] Com efeito, em se tratando de situação que a Recorrente não figura como industrial – seguindo os critérios do art. 4º do RIPI, não faz sentido a interpretação que a D. Fiscalização pretende dar ao art. 1º da Lei n.º 10.147/00, em especial considerando a disposição de seu parágrafo primeiro*”.

Como de praxe, ressalta-se que, por força da Súmula CARF n. 2, não se pode conhecer dos argumentos constitucionais lançados pela recorrente. Quanto aos demais fundamentos de defesa, deve-se iniciar a análise pela redação da Lei n.º 10.147/00:

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

[...]

§ 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.

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. (g.n.)

Ora, a argumentação trazida pela Recorrente é lógica, já que as operações sob escrutínio são de mera revenda, de forma que a negativa de provimento ao recurso implicariam na quebra da própria monofasia.

A Lei n. 10.147/2000, ao estabelecer a tributação monofásica nas operações com medicamentos definidos no caput do seu art. 1º, determinou que a tributação recai sobre as pessoas jurídicas enquadradas como importadoras ou industriais.

Ora, me parece que a fiscalização adotou interpretação mais ampla, voltada para a natureza da atuação preponderante da empresa e não ao contexto específico de cada uma das vendas realizadas.

Não se pode negar que a recorrente é empresa industrial, fabricando e vendendo produtos próprios na maior parte do tempo. Isso, contudo, não a impede de exercer outras atividades e posições na cadeia logística, a exemplo da mera revenda de produtos produzidos por terceiros.

Ao realizar a mera revenda no mercado interno, a recorrente não atua como industrial, tampouco como importadora, o que faz com que essas operações se enquadrem perfeitamente no que dispõe o art. 2º Lei n. 10.147/2000.

Diante disso, restando preenchidos os requisitos legais para fruição da alíquota zero nas operações de mera revenda entendem que os valores lançados sob este item devem ser revistos, afastando-se o lançamento sobre as NFs emitidas sob CFOPs compatíveis com a atividade de revenda.

Item 1.3.2 do TVF

No que se refere ao item 1.3.2 do TVF, a recorrente argumenta que a fiscalização, por meio da última diligência, concluiu pela improcedência de parte substancial do crédito tributário, mantendo apenas o lançamento em relação às NFs nºs 285436, 288176, 304900 e 451238, que totalizam menos de 0,06% do crédito tributário originariamente exigido. Assim, requer o cancelamento da parte remanescente sob o argumento de que se trata de valor irrisório.

Ademais, afirma que *“faz jus ao crédito presumido previsto no art. 3º da Lei nº 10.147/00, pois está amparado em Requerimentos apresentados à CMED e na Lista Positiva divulgada por esse órgão para os anos-calendário de 2011 e 2012”*.

Por sua vez, a fiscalização, a fim de dirimir eventuais dúvidas quanto aos medicamentos que fariam jus à obtenção do chamado crédito presumido de PIS e de COFINS em razão da denominada lista positiva, submeteu ofício à Secretaria-Executiva da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) da ANVISA, cujo retorno foi anexado aos autos e norteou a análise contida no resultado da diligência.

Considerando a profundidade da análise e o fato de que a fiscalização acertadamente buscou dialogar diretamente com a autoridade responsável para analisar os medicamentos contidos na lista positiva vigente em 2011 e 2012, bem como pela ausência de novas provas que pudessem contraditar o resultado obtido, entendo que o crédito remanescente deve ser mantido.

Item 1.3.3.2 do TVF

Quanto ao item 1.3.3.2, a recorrente afirma que o crédito deve ser cancelado diante de a empresa ter efetuado o recolhimento integral dos valores devidos, conforme comprovantes acostados às fls. 50.495 a 50.517 dos autos. Assim, com base no art. 156, I do CTN, requer o cancelamento do lançamento em razão da extinção do crédito tributário.

Por seu turno, a DRJ manteve o lançamento sob o fundamento de que *“nos termos do art. 138 do CTN não se considera espontânea a denúncia, mesmo que acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Assim é que qualquer eventual pagamento efetuado pela fiscalizada durante ou após o procedimento de fiscalização não afasta o lançamento”*.

Ora, forçoso concordar com a DRJ quanto à impossibilidade de consideração de denúncia espontânea – já que os fatos geradores se referem aos anos de 2011 e 2012 e o pagamento só ocorreu em 2016. Cabe, contudo, a ressalva de que, por restar comprovado nos autos que houve recolhimento de pelo menos parte do valor devido e das penalidades cabíveis, caberá à unidade preparadora aproveitar os mesmos para fins de exclusão do crédito apurado no momento da liquidação.

Item 1.3.3.4 do TVF

Por fim, no que diz respeito ao item 1.3.3.4 do TVF, a recorrente se insurge sobre a manutenção do crédito sob o argumento de que “*embora a D. Fiscalização tenha consignado que o atendimento da Resolução de fls. 141.373/141.386 demandaria, também, a análise do Item 1.3.3.4 do TVF, não houve exame e enfrentamento do acervo probatório relativo à infração consubstanciada no item em questão*”.

A empresa defende que, “*em sentido contrário ao que interpretou a r. decisão DRJ, as parcelas de PIS e COFINS objeto de cobrança no Item 1.3.3.4 do TVF foram corretamente recolhidas pelo Recorrente, com a ressalva do valor de R\$ 385,22, que o Recorrente identificou como não recolhido, ocasião em que efetuou seu pagamento, conforme comprovantes acostados às fls. 49.718/49.721. Por sua vez, o saldo remanescente apurado pela D. Fiscalização é indevido por ter sido objeto de recolhimento pelo Recorrente dentro do prazo de 20 dias estipulado pelo art. 47 da Lei nº 9.430/96*”.

A DRJ, por sua vez, manteve o lançamento nos seguintes termos:

*“Ao contrário do que pretende a interessada, sua **mera alegação, desacompanhada de qualquer prova**, de que o valor devido não é o apontado pela fiscalização não merece acolhimento. O crédito tributário efetivamente devido não é, portanto, o por ela alegado, mas o valor da diferença a maior entre os valores declarados em Dacon e os valores declarados em DCTF; destarte, em tendo, a contribuinte apurado em Dacon débito maior que o confessado em DCTF, cabível é o lançamento do crédito tributário ainda não constituído.*

*Quanto ao valor que considera devido e em relação ao qual efetuou o pagamento, repita-se novamente que nos termos do art. 138 do CTN **não se considera espontânea a denúncia, mesmo que acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração**. Assim é que qualquer eventual pagamento efetuado pela fiscalizada durante ou após o procedimento de fiscalização não afasta o lançamento.*

***Quanto ao benefício do pagamento espontâneo, previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/1966, este se refere somente aos créditos tributários já denunciados espontaneamente, ou seja, os já declarados em DCTF antes do início da ação fiscal;** esses são os créditos tidos como constituídos pela sua tão somente declaração em DCTF, o que, à evidência não ocorreu no presente caso.
Desta feita, correto o lançamento fiscal.”*

Neste ponto, com razão à DRJ. Isto porque o art. 47 da Lei nº 9.430/1966 dispõe taxativamente que “*a pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, **os tributos e contribuições já declarados**, de que for sujeito*

passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”.

No caso o item 1.3.3.4 do TVF, a fiscalização realizou lançamento dos valores que constavam em DACON, mas que não haviam sido declarados em DCTF. Assim, não há que se falar em benefício de pagamento espontâneo nos moldes do art. art. 47 da Lei nº 9.430/1966.

Não obstante, os valores recolhidos e comprovados nos autos devem ser subtraídos do crédito lançado, tal qual restou decidido no item anterior.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso de ofício e negar-lhe provimento e conhecer parcialmente o recurso voluntário de forma a, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para: (i) acolher o resultado da diligência constante às fls. 141.441 a 141.451 dos autos para excluir integralmente o crédito tributário consignado nos itens 1.3.3.1 e 1.3.3.3 do TVF e parcialmente o valor lançado no item 1.3.2 do TVF; (ii) afastar o lançamento para as operações comprovadamente de revenda em que a recorrente não atuou como industrial, contidas no item 1.3.1 do TVF; e (iii) excluir do montante devido nos itens 1.3.3.2 e 1.3.3.4 do TVF os valores já recolhidos pela recorrente e cujos comprovantes se encontram às fls. 50.495 a 50.517 e 141.373 a 141.386 dos autos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias