



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720155/2016-56
Recurso Voluntário
Resolução nº 3302-001.979 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente BEIERSDORF INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. E FAZENDA NACIONAL
Interessado .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud (relator) e Larissa Nunes Girard que afastavam a diligência. Designado o conselheiro Walker Araújo para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Relator

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Carlos Delson Santiago (Suplente), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green. Ausente o Conselheiro Vinícius Guimarães, substituído pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago.

Relatório

Nome Empresarial BEIERSDORF INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.		CNPJ 01.786.983/0001-04	
Logradouro ESTRADA ESTRADA MUNICIPAL BENE	Número 1470	Complemento SALA 1	Telefone (11) 45347700
Bairro BAIRRO DOS PINTOS	Cidade/UF ITATIBA/SP	CEP 13250000	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 6656	Valor 2.339.752,10	
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2016)		Valor 562.554,59	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 1.754.814,02	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 4.657.120,71	
Valor por Extenso QUATRO MILHÕES, SEISCENTOS E CINQUENTA E SETE MIL, CENTO E VINTE REAIS E SETENTA E UM CENTAVOS			
INTIMAÇÃO			

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 5477	Valor 7.572.180,32	
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2016)		Valor 1.830.734,84	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 5.679.135,18	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 15.082.050,34	
Valor por Extenso QUINZE MILHÕES, OITENTA E DOIS MIL E CINQUENTA E SETENTA E QUATRO CENTAVOS			

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata-se de Autos e Infração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativos aos **períodos de apuração março de 2012 a junho de 2015**, com descontinuidades, por meio dos quais foram constituídos créditos tributários nos montantes de, respectivamente, R\$ 15.082.050,34 e R\$ 4.657.120,71, incluídos os valores principais, multas de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até agosto de 2016.

O Auditor-Fiscal apresenta os fundamentos das autuações no Termo de Verificação Fiscal de fls. 970/973.

Inicialmente informa quais os documentos contábeis e fiscais que foram analisados, esclarece que a contribuinte “tem como atividade econômica principal a industrialização e a comercialização de produtos de higiene e toucador da tradicional marca Nívea ” e que “também importa, por encomenda e por conta e ordem, esses mesmos produtos através de comerciais importadoras, e os revende no mercado interno, notadamente para a comercial atacadista BDF-Nívea Ltda. ”.

Acrescenta que nos anos-calendário em exame a contribuinte apurou o Imposto de Renda pelo Lucro Real, transcreve dispositivos da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativos “ao fato gerador e às alíquotas aplicáveis (...) no caso do contribuinte fiscalizado”, e prossegue (destaques no original):

6.Como se verifica da leitura do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, os fabricantes e importadores de produtos de perfumaria, toucador e de higiene pessoal tem suas receitas de vendas tributadas às alíquotas de 2,2% do PIS e de 10,3% da Cofins. Como exceção, as receitas auferidas por comerciantes desses produtos estão sujeitas à alíquota zero dessas contribuições. Por esse motivo, o fiscalizado, por ser fabricante de produtos de toucador e de higiene pessoal, tem suas receitas auferidas com a venda ou revenda de

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

3401.20.10 e 9603.21.00, da Tipi, tributadas às alíquotas de 2,2% do PIS e de 10,3% da Cofins.

7.No transcurso da ação fiscal, constatou-se que o contribuinte, de forma rotineira, nos períodos fiscalizados, utilizou-se das empresas comerciais importadoras Cotia Vitória Comércio e Serviços S/A, CNPJ 01.828.229/0003-04 (Itajaí - SC) e Trop Companhia de Comércio Exterior, CNPJ 01.135.153/0003-70 (Itajaí - SC), para realizar importações por conta e ordem ou por encomenda de produtos de toucador e de higiene pessoal da marca Nívea.

8.Verificou-se, também, que o contribuinte adquiriu no mercado interno produtos monofásicos para revenda, principalmente das empresas Higident do Brasil Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 51.609.238/0001-50, e Colep Provider Aerossol S/A, CNPJ 12.579.559/0001-05.

9.Essas mercadorias foram revendidas pelo fiscalizado para os estabelecimentos da comercial atacadista BDF - Nívea Ltda., CNPJ 43.389.383/0001-32.

10.A fiscalizada não tomou créditos de PIS/Cofins sobre os produtos monofásicos importados por conta e ordem nem sobre os adquiridos no mercado interno para revenda.

11.Nessas vendas à BDF - Nívea Ltda., conforme está escriturado na Escrituração Fiscal Digital - EFD - Contribuições, o contribuinte considerou erroneamente as correspondentes receitas auferidas como sujeitas à alíquota zero do PIS e da Cofins, uma vez que devem ser tributadas a 2,2% e 10,3%, respectivamente, tendo em vista sua condição de fabricante. Nesse sentido, existe o Acórdão nº 3402- 002.799 - 4ª Câmara - 2ª Turma Ordinária - Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

REGIME MONOFÁSICO. LEI Nº 10.147/2000. FABRICANTES DE PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA OU DE TOUCADOR. REVENDA. INCIDÊNCIA.

Incidem as alíquotas diferenciadas previstas no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/2000 sobre as receitas oriundas da revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

12.Já no tocante aos créditos que podem ser descontados na apuração do PIS e da Cofins no regime Não-Cumulativo, o contribuinte deve observar os seguintes dispositivos legais:

Transcreve então dispositivos das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como das Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nº 404, de 12 de março de 2004, e nº 594, de 26 de dezembro de 2005, e conclui:

13.Portanto, o contribuinte tem direito ao desconto dos créditos do PIS- Importação e da Cofins-Importação recolhidos quando do registro das Declarações de Importações (DI), bem como sobre essas contribuições relativas aos produtos monofásicos adquiridos no mercado interno para revenda.

14.Os valores de créditos do PIS e da Cofins devidos pelo contribuinte em razão da aplicação indevida de alíquota zero sobre as mercadorias revendidas estão detalhados no demonstrativo que segue anexo a este Termo de Verificação Fiscal. Cabe ressaltar que, na apuração pela fiscalização do PIS e da Cofins que são devidos sobre as receitas dos produtos revendidos pelo contribuinte, estão descontados os créditos do PIS-Importação e da Cofins-Importação, bem como do PIS e da Cofins sobre as mercadorias adquiridas no mercado interno para revenda.

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

O demonstrativo mencionado pelo Auditor-Fiscal no parágrafo 14 do Termo de Verificação Fiscal, acima transcrito, foi juntado às fls. 974/1189.

Cientificada em 30/08/2016, conforme o Termo de Ciência de fl. 1217, no dia 28/09/2016 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 1220/1275, na qual alega, em síntese e fundamentalmente a improcedência das autuações, uma vez que os lançamentos se referem a receitas auferidas com a revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica) que não foram industrializados nem importados pela autuada.

Entende que no regime de tributação concentrada ou monofásica de produtos de toucador, de higiene pessoal, e de perfumaria, como é o caso, a incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep às alíquotas de 10,3% e de 2,2% somente ocorre sobre as receitas auferidas com as vendas dos produtos em questão que tenham sido industrializados ou importados pela própria pessoa jurídica. O fato de que industrializa produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, seria irrelevante no que diz respeito às receitas auferidas com as vendas destes produtos, sempre que os mesmos tenham sido adquiridos prontos de outras pessoas jurídicas.

Em suma, as disposições do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, somente se aplicam às receitas de vendas dos produtos ali relacionados que tenham sido industrializados ou importados pelo próprio vendedor. As receitas de revenda de tais produtos, adquiridos prontos de outras pessoas jurídicas (fabricantes ou importadoras), estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do art. 2º da mesma lei.

Assim, estaria equivocado o entendimento adotado pela fiscalização, de que o fato de a contribuinte industrializar produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, importaria na incidência da tributação pelas alíquotas nele previstas mesmo nos casos em que, adquirindo de outras pessoas jurídicas tais produtos prontos e acabados, por estas fabricados ou importados, tenha atuado como mera revendedora.

Discorre exaustivamente sobre o tema, invocando a Solução de Divergência Cosit nº 41, de 03 de novembro de 2008, bem como trechos de discursos proferidos no Senado Federal durante os debates que antecederam a votação do projeto de lei do qual resultou a Lei nº 10.147, de 2000, e repetindo diversas vezes que: as receitas que foram objeto de lançamento decorrem da simples revenda de produtos, adquiridos prontos de outras pessoas jurídicas (fabricantes ou importadoras), e estavam, portanto, sujeitas à alíquota zero; não tendo importado diretamente estes produtos nem exercido sobre eles nenhum processo de industrialização, as receitas provenientes de sua revenda não poderiam ser tributadas pelas alíquotas previstas no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000; ao contrário, estariam, como já dito, sujeitas à alíquota zero, prevista no art. 2º da mesma lei.

Em sua argumentação sobre o tema já mencionado, aduz ainda que a Lei nº 10.147, de 2000, deve ser interpretada em conformidade com a Constituição Federal. A este respeito diz:

• não está sustentando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo; sustenta, todavia, “a prevalência de uma interpretação sistemática e teleológica da legislação ordinária que disciplina a tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS”;

• o § 4º do art. 149 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, segundo o qual “a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”, “delegou ao legislador ordinário a competência para definir as hipóteses em que o PIS e a COFINS incidirão uma única vez no ciclo de comercialização do produto”;

• exercida esta competência com a instituição da tributação monofásica, estas contribuições serão recolhidas uma única vez no ciclo de comercialização do produto, entendimento este que se encontra em consonância com a jurisprudência do STJ; nos trabalhos legislativos que antecederam a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001 a matéria foi amplamente debatida e uma das razões para sua aprovação foi garantir no texto da Constituição que, nas hipóteses definidas pelo legislador ordinário,

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

estas contribuições fossem recolhidas uma única vez no ciclo de comercialização do produto;

- embora a Lei nº 10.147, de 2000, tenha sido publicada anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, deve a mesma *“ser interpretada, compreendida e aplicada conforme o disposto no § 4º do artigo 149 da CF/88, prestigiando, assim, a interpretação sistemática como método hermenêutico por excelência”*.

- a interpretação conforme à Constituição Federal, prevista no parágrafo único do artigo 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, não é atividade exclusiva do Supremo Tribunal Federal no exercício da jurisdição constitucional, fazendo-se necessária sua *“utilização também por intérpretes e aplicadores do direito, inclusive como forma de se buscar uma interpretação possível, razoável e em consonância com a Constituição Federal”*; cita trechos doutrinários relativos aos limites da interpretação conforme à Constituição bem como à necessidade de que a norma jurídica construída a partir desta técnica represente uma significação possível e razoável do texto do direito, e conclui:

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

A seguir, a impugnante abre um tópico intitulado **“A TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA DO PIS E DA COFINS PREVISTA NA LEI Nº 10.147/2000”**, que divide em vários sub-tópicos, cujos resumos apresentamos a seguir, preservando as numerações e títulos utilizados pela contribuinte.

- “III.2.1 — Definição da tributação concentrada (monofásica) em razão do produto (decisão do legislador ordinário)”

Após transcrever trechos da Lei nº 10.147, de 2000, a contribuinte registra que *“somente as operações de venda dos produtos indicados taxativamente pelo próprio legislador estão sujeitas à tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS”*. Aduz que o legislador definiu o regime em questão para os produtos indicados na lei, *“e de forma absolutamente autônoma e independente da atividade desempenhada pelo contribuinte”*, observando ainda que um dos objetivos do legislador *“foi justamente otimizar a fiscalização das operações envolvendo determinados produtos”*.

Transcreve trechos da Exposição de Motivos da Lei nº 10.147, de 2000, reitera que o regime de incidência monofásica é definido pelo produto e não pela atividade desenvolvida pela contribuinte, e invoca em benefício de sua tese a Solução de Divergência Cosit nº 41, de 03 de novembro de 2008.

Reafirma que somente estão sujeitas às alíquotas de 2,2% (PIS) e 10,3% (Cofins) as receitas auferidas com as vendas dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal indicados na Lei nº 10.147, de 2000, que tenham sido industrializados ou importados pela própria contribuinte, salientando que *“o que enseja a aplicação do regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 é o fato de o produto vendido ter sido fabricado ou importado pela própria contribuinte”*. Acrescenta que no art. 2º da referida lei o legislador tratou da tributação das receitas decorrentes da revenda dos produtos em questão, que não tenham sido industrializados nem importados diretamente pela contribuinte, as quais estão sujeitas à alíquota zero.

Menciona as alíquotas aplicáveis aos produtos não sujeitos à incidência monofásica, no regime cumulativo e no não-cumulativo, invoca o § 2º do art. 1º da Lei nº

10.147, de 2000, destaca que *“o legislador delegou ao Poder Executivo a competência para excluir produtos (e não contribuintes) da tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS”*, e prossegue:

65. Como se vê claramente do texto da Lei nº 10.147/2000, as características dos produtos vendidos ou revendidos pelo contribuinte definem as alíquotas do PIS e da

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

COFINS a serem aplicadas sobre as respectivas receitas (frise-se, essa foi a decisão do legislador para definir a tributação concentrada), a saber:

(I)venda de produtos industrializados e importados pelo próprio contribuinte, e sujeitos à tributação concentrada (monofásica): alíquotas majoradas previstas no inciso I do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000;

(II)revenda de produtos não industrializados nem importados pelo próprio contribuinte, e sujeitos à tributação concentrada (monofásica): alíquota zero prevista no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000; e

(III)venda ou revenda de produtos não sujeitos à tributação concentrada (monofásica): alíquotas previstas na Lei nº 9.718/98 (regime cumulativo), ou, então, posteriormente nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo).

66.Por essas razões, se o contribuinte industrializa e importa produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica), e também revende outros produtos (não fabricados nem importados pelo próprio contribuinte), evidente e obviamente, as respectivas receitas não estão sujeitas às mesmas alíquotas do PIS e da COFINS, como alegado pela autoridade administrativa.

Insiste em que, conforme definido pelo legislador na Lei nº 10.147, de 2000, as vendas de produtos industrializados ou importados pela própria contribuinte estão sujeitas ao regime de incidência previsto no art. 1º, ao passo que as revendas de produtos não industrializados nem importados pela própria contribuinte estão sujeitas ao regime de incidência previsto no art. 2º. Reitera que esta diferença de regimes de incidência *“foi estabelecida pelo próprio legislador, levando em conta justamente as características do produto (vendido ou revendido), e não a atividade empresarial”* do sujeito passivo. Conclui:

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

70.Diante do exposto, está suficientemente demonstrado que o regime de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS é definido pelo produto (mais precisamente, pelas características dos produtos vendidos ou revendidos), e não pela atividade empresarial desempenhada pelo contribuinte, devendo a decisão do legislador ser respeitada e observada, inclusive conforme o disposto no §4º do artigo 149 da CF/88.

• “III.2.2 — Regime de incidência das revendas de produtos finais”

Após iniciar este ponto (parágrafos 71 a 74 da impugnação) repetindo quase *ipsis litteris* os textos de seus parágrafos 38, 40, 45 e 42 (nesta ordem), a contribuinte cita trechos de discursos que teriam sido proferidos no Senado Federal durante os debates que antecederam a votação do projeto de lei que deu origem à Lei nº 10.147, de 2000, e volta a reiterar seus argumentos. Assim, diz novamente que:

•a interpretação adotada pela fiscalização deve ser afastada por afronta ao art. 195, § 4º da Constituição Federal e ao próprio texto da Lei nº 10.147, de 2000;

•o regime de incidência concentrada, ou monofásica, é definido pelo produto vendido ou revendido, e não pela atividade econômica desenvolvida pela contribuinte;

•no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, o legislador tratou do regime de incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas nas vendas de produtos industrializados ou importados pela própria contribuinte.

Acrescenta (destaques no original):

80.No caput do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, o legislador empregou o verbo “proceder” que, no contexto normativo, obrigatoriamente indica uma ação do

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

contribuinte (no caso, proceder à industrialização ou à importação), e não um estado (ser industrial ou importador).

81.De fato, (I) o produto é industrializado porque o contribuinte executou uma das atividades descritas no artigo 4º do Decreto nº 7.212/2000 (RIPI); e (II) o produto é importado porque o contribuinte promoveu a sua entrada no território aduaneiro, conforme o disposto no artigo 104 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

82.Nesse sentido, o que atrai a incidência do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 é a venda de produto industrializado ou importado pelo próprio contribuinte. Ou seja, o próprio contribuinte (por si) industrializa ou importa o produto sujeito à tributação concentrada (monofásica), e posteriormente vende.

83.Essa é a técnica definida pelo legislador (primeiro, o produto é industrializado ou importado pelo próprio contribuinte, e na sequência é vendido) para a aplicação do regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, que deve ser observada, inclusive conforme o disposto no §4º do artigo 149 da CF.

E conclui (destaques no original):

84.Contudo, conforme cabalmente comprovado no curso do procedimento de fiscalização e reconhecido pela própria autoridade administrativa no termo de verificação fiscal (portanto, é fato incontroverso nos autos), os produtos revendidos no mercado interno não foram industrializados nem importados pela Impugnante.

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

Também aqui a contribuinte prossegue em suas reiteraões. Diz que:

- adquiriu no mercado interno produtos finais sujeitos à tributação concentrada, que foram industrializados por outras pessoas jurídicas, sendo que alguns destes produtos nem mesmo constam de sua linha de produção;

- os produtos adquiridos no mercado interno e revendidos não foram industrializados pela impugnante, que não executou sobre tais produtos nenhuma das atividades mencionadas no art. 4º Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010); assim, sobre as receitas a que se referem os autos de infração, não se aplica o regime de incidência previsto no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000;

- existiriam, no caso, duas operações distintas, e que não se comunicam, com produtos sujeitos à tributação concentrada: a) a primeira, seria a venda efetuada pelo fabricante à impugnante, sobre a qual incidiria o regime do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000; b) a segunda, seria a revenda efetuada pela impugnante, que estaria sujeita à alíquota zero, nos termos do art. 2º da mesma lei, uma vez que a impugnante não efetuou nenhum procedimento de industrialização sobre tais produtos.

- “III.2.2.2 — Aquisições de empresas comerciais importadoras”

A contribuinte inicia este ponto da impugnação dizendo que (os destaques são do original):

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

Observa que “as tradings promovem a entrada dos produtos no território aduaneiro e, portanto, são as importadoras”, transcreve os arts. 104 a 106 do Regulamento Aduaneiro, e sustenta:

- conforme o disposto no Regulamento Aduaneiro, na importação por encomenda, a trading é a importadora, pois esta promove a entrada do produto no território aduaneiro e é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações aduaneiras; deste modo, “a Impugnante não procedeu à importação direta de produtos, ou seja, nas operações

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

relacionadas pela fiscalização a Impugnante não vendeu produtos por ela importados”;

- na importação por encomenda existem três operações com produtos sujeitos à tributação concentrada, distintas e que não se comunicam: i) importação do produto pela trading; ii) venda do produto pela trading para a impugnante; iii) revenda do produto final pela impugnante, que seria a revenda de produto não importado pelo próprio contribuinte;

- na importação as empresas comerciais importadoras recolhem o PIS- Importação e a Cofins-Importação com as alíquotas previstas no § 2º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004; na venda dos produtos importados para a impugnante, as receitas auferidas pelas comerciais importadoras estão sujeitas às alíquotas previstas no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000; e, “*desta forma, as receitas auferidas na revenda de produtos não importados pela Impugnante estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, conforme o disposto no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000.*”

•“III.2.2.3 — Aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS”

Também neste ponto, a contribuinte continua em suas reiteraões:

- é fato incontroverso que os produtos em questão não foram industrializados nem importados pela impugnante; as receitas auferidas nas meras revendas de produtos finais não estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS (2,2%) e da Cofins (10,3%);

- assim, “no desempenho da atividade estritamente comercial, sem assumir a condição de industrial ou importador, as respectivas receitas estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147/2000”; essa interpretação é a que cumpre os objetivos da tributação concentrada do PIS e da Cofins delimitados pela Lei nº 10.147, de 2000, e pelo § 4º do art. 149 da Constituição Federal de 1988, “que é garantir que as referidas contribuições sociais sejam recolhidas uma única vez no ciclo de comercialização do produto”;

Prossegue e conclui (destaques no original):

105.A interpretação sustentada no termo de verificação fiscal pela autoridade administrativa **distorce os próprios objetivos da tributação concentrada** (monofásica) do PIS e da COFINS delimitados pela Lei nº 10.147/2000 e pelo § 4º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, **transformando a incidência em plurifásica** mediante a exigência das referidas contribuições sociais em mais de uma etapa de circulação do produto.

106.Em se tratando de revenda de produtos não industrializados nem importados pela **Impugnante**, a exigência fiscal formalizada pela autoridade administrativa constitui a imposição de mais um recolhimento na etapa de circulação do produto, o que afronta claramente o disposto na Lei nº(sic) Lei nº 10.147/2000 e no § 4º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

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

•“III.2.3 — Instituição de Espécie de Equiparação sem amparo em Lei”

Sustenta:

- as receitas auferidas nas vendas de produtos industrializados ou importados pela própria contribuinte estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS e da Cofins, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000;

- por sua vez, as receitas auferidas nas revendas de produtos não industrializados nem importados pela própria contribuinte estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da Cofins, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000;

Fl. 9 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

• a interpretação adotada pela fiscalização afronta a Lei nº 10.147, de 2000, e o § 4º do art. 149 da Constituição Federal de 1988, “*pois exige o recolhimento do PIS e da Cofins mais de uma vez na etapa de circulação do produto*” e, além disso, “*acabou, ainda, por instituir uma espécie de ‘equiparação’ nas operações de venda, absolutamente desprovida de amparo legal*”;

• no caso concreto, as operações da impugnante, de revenda de produtos não industrializados nem importados pela própria contribuinte, “*foram equiparadas às operações realizadas pelas pessoas jurídicas que venderam os produtos para a Impugnante, e que realmente procederam à industrialização e à importação de produtos sujeitos à tributação concentrada*”;

Prossegue (destaques no original):

112.No fundo, as operações em que a **Impugnante** atuou como empresa comercial, apenas revendendo produtos finais adquiridos de outras pessoas jurídicas, foram na prática equiparadas às operações realizadas por fabricantes e empresas comerciais importadoras. Aliás, claramente, há uma equiparação da atividade comercial à atividade de um industrial e de um importador, para efeito de aplicação do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000.

113.Contudo, **não há na legislação dispositivo que autorize qualquer espécie de equiparação** entre as atividades comerciais e as atividades industriais (ou de importação), para fins de aplicação do regime de incidência do PIS e da COFINS previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000.

114.E nos casos em que, mesmo sem legislação específica, a fiscalização procedeu à equiparação apenas para fins de exigência do PIS e da COFINS, como, aliás, ocorreu também no caso concreto, a exigência fiscal foi prontamente cancelada pelo CARF.

115.Confira-se, a título exemplificativo, a ementa do v. Acórdão nº 3402001.908:

“COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI 10.147/00.

Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda de produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.”(...) (Processo Administrativo nº 19515.001904/2004-12, Acórdão nº 3402-001.908, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Relator Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo DEça, sessão de julgamentos de 26/09/2012)

116.Assim, a equiparação promovida pela fiscalização em relação às operações de revenda de produtos finais às operações realizadas por fabricantes e empresas comerciais importadoras, apenas para fins de exigência do PIS e da COFINS, não encontra amparo legal.

A contribuinte afirma, a seguir, que “por meio de alteração legislativa específica”, “buscou-se implementar uma espécie de equiparação entre operações realizadas por empresas comerciais e as operações realizadas por industriais (ou importadores)”. Por meio da Medida Provisória nº 219, de 30 de setembro de 2004, pretendeu-se instituir “regime tributário específico para efeito de apuração do PIS e da COFINS, objetivando coibir eventuais abusos cometidos nas vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica) realizadas entre pessoas jurídicas com relação societária”.

Transcreve o art. 11 do Projeto de Lei de Conversão nº 63, de 2004 (originado da Medida Provisória nº 219, de 2004), que seria o dispositivo que por meio do qual seria instituído o tratamento tributário mencionado no parágrafo anterior, salienta que referido artigo foi vetado pelo Presidente da República, e transcreve trecho da mensagem com as razões do veto.

Fl. 10 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

Refere-se então à Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, em cujo art. 22, pretendeu-se, novamente, instituir tratamento tributário específico para coibir os abusos já mencionados. Transcreve referido artigo bem como trecho da exposição de motivos, e registra que esta pretensão foi rejeitada pelo parlamento e excluída do projeto de lei de conversão “*por sabidamente não ser de interesse público*”.

Conclui (destaques no original):

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

"Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora"

127. De fato, o artigo 13 da Lei nº 11.281/2006 se **aplica somente para o IPI**. Confira-se, nesse sentido, os seguintes trechos da Emenda nº 07 apresentada pelo Deputado NATAN DONADON no curso do processo legislativo que culminou na edição do art. 13 da Lei nº 11.281/2006:

"(...)

Outrossim, para evitar procedimentos tendentes a frustrar a arrecadação do IPI, propõe-se a equiparação dos estabelecimentos atacadistas ou varejistas encomendantes de mercadorias importadas a estabelecimento industrial, a exemplo do que ocorre quando se a importação se dá por conta e ordem. Desse modo, não haverá diferença significativa do ponto de vista fiscal que justifique eventuais práticas abusivas, prejudiciais ao Erário. (...)" (**doc. 09**)

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

• “III.2.4 — Aspectos anti-isonômicos e concorrenciais”

Alega:

• o entendimento adotado pela fiscalização institui tratamento anti-isonômico em relação às empresas que operam apenas na comercialização dos mesmos produtos, afetando negativamente a concorrência no mercado interno;

• existem grupos empresariais que segregam as atividades industriais e comerciais em pessoas jurídicas distintas; nessa estrutura empresarial, o fabricante industrializa os produtos sujeitos à tributação concentrada e vende para a distribuidora, e esta, por sua vez, os revende no mercado interno; **DRJ/RPO**

• nesta estrutura, a receita do fabricante está sujeita às alíquotas previstas no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e a receita da distribuidora está sujeita à alíquota zero, nos termos do art. 2º da mesma lei, evitando assim o recolhimento das contribuições em mais de uma etapa da circulação dos produtos;

• assim, “não faz o menor sentido a aplicação do entendimento ” adotado pela fiscalização “simplesmente porque a Impugnante concentra as atividades de industrializar e revender produtos sujeitos à tributação monofásica ”;

Prossegue a contribuinte citando Carlos Maximiliano, reiterando que o entendimento adotado pela fiscalização afronta a Lei nº 10.147, de 2000, e o § 4º do art. 149 da Constituição Federal, que os grupos empresariais que segregam a industrialização e a comercialização em pessoas jurídicas distintas “*não estão sujeitos ao questionamento realizado*” pela fiscalização no caso da impugnante e que o fato de esta “*concentrar as atividades de industrialização e revenda não justifica a existência de tributação diferenciada (e mais onerosa)* ”. Continua, reiterando e enfatizando (destaques no original):

Fl. 11 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

137.Na segregação das atividades industriais e comerciais em pessoas jurídicas distintas, não há qualquer questionamento quanto ao fato de que a receita da distribuidora (que revende produtos) está sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS. E esse entendimento não deve ser alterado pelo simples fato de a revenda ser realizada por um estabelecimento que também industrializa.

138.Além de clara **quebra da isonomia** na aplicação da tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS, o entendimento consignado no termo de verificação fiscal pela autoridade administrativa também **afeta negativamente a concorrência** no mercado interno dos produtos de toucador e de higiene pessoal.

Apresenta exemplos por meio dos quais procura demonstrar o equívoco do entendimento adotado pela fiscalização:

139.Por exemplo, na linha de raciocínio da autoridade administrativa, o estabelecimento comercial que revende 10 (dez) produtos no mercado interno, tem a sua receita sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS.

140.Ainda na linha de raciocínio da autoridade administrativa, o estabelecimento que industrializa um único produto, mas revende outros 9 (nove) no mercado interno, teria todas as suas receitas sujeitas às alíquotas majoradas do PIS e da COFINS.

141.Data maxima venia, esse entendimento é um absurdo!

142.Mais um exemplo para ilustrar que o entendimento da autoridade administrativa, decididamente, está absolutamente equivocado e não faz o menor sentido.

143.O estabelecimento industrializa autopeças, cujas receitas estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS e da COFINS, conforme o disposto na Lei nº 10.485/2002. Agora se esse mesmo estabelecimento adquire um automóvel (pronto e acabado) no mercado interno e o revende, a respectiva receita também estará sujeita às alíquotas majoradas do PIS e da COFINS? A resposta é óbvia e evidente: lógico que não!

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

Assim conclui este ponto:

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

A contribuinte passa então às “**QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS**”.

Trata inicialmente de créditos da não cumulatividade sobre as devoluções de vendas de produtos (CFOPs 1202 e 2202), salientando que, “*na remota hipótese de se entender*” que suas receitas auferidas “*nas vendas de produtos estariam sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 (...) então, a impugnação deverá ser acolhida para determinar o abatimento dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas, conforme o disposto no inciso VIII do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003*”. Refere-se aos lançamentos efetuados e sustenta (destaques no original):

149.Ocorre, porém, que, diversos produtos tributados pelos autos de infração, por razões diversas, foram **devolvidos** pelos clientes (CFOPs 1202 e 2202), como indicado, por amostragem, na planilha anexa elaborada pela **Impugnante (doc. 10)**, o que, aliás, não foi objeto de investigação pela autoridade administrativa no curso do procedimento de fiscalização.

150.Nos termos do inciso VIII do artigo 3º da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a **Impugnante** tem direito de apropriar créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas (CFOPs 1202 e 2202).

Fl. 12 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

151.Pelo levantamento da **Impugnante**, os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas (CFOPs 1202 e 2202) totalizam, aproximadamente, R\$ 2.714.347,89, que devem ser abatidos dos autos de infração, caso mantidas as exigências fiscais.

152.Diante do exposto, e na remota hipótese de ser mantida a aplicação do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 nas receitas auferidas na revenda de produtos finais pela **Impugnante**, a impugnação deverá ser acolhida, para determinar o abatimento dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas (CFOPs 1202 e 2202).

Contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. A este respeito, alega:

- em matéria tributária, a cobrança de juros de mora está prevista no art. 161 do CTN que, “em cotejo com os arts. 113 e 119 do CTN, somente autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento”;
- assim, a cobrança dos juros de mora “em matéria tributária, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes: (a) tributos (indubitavelmente, obrigação principal); ou (b) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, exigência referente à multa isolada por insuficiência do recolhimento das estimativas)”;
- deste modo não teria fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta é exigida em conjunto com o tributo devido (e não isoladamente); cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- a cobrança dos juros sobre a multa, quando não exigida isoladamente, consistiria em “irremediável contradição aos próprios termos do art. 161 do CTN, pois este dispositivo, em sua parte final, além da cobrança dos juros de mora sobre o crédito inadimplido, resguarda a ‘imposição das penalidades cabíveis’ sobre este crédito inadimplido”;
- assim, “a ‘penalidade cabível’ mencionada na parte final do art. 161 do CTN é a própria multa de ofício, o que demonstra, cabalmente, que este montante não se confunde com o crédito tributário sobre o qual incidirá os juros de mora e as penalidades cabíveis (multa de ofício)”;

Conclui:

159.Por fim, cumpre ressaltar que a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

160.Dessa forma, como parte do crédito autuado versa sobre a cobrança da multa de ofício, lançada em conjunto com o tributo, é certo que sobre esta penalidade pecuniária não devem ser exigidos os juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal neste sentido.

Por fim, apresenta suas conclusões e seu pedido (destaques no original):

V - DAS CONCL USÕES

161.Por todo o exposto, conclui-se que:

(I)os produtos revendidos no mercado interno não foram industrializados pela **Impugnante**, conforme o disposto nos artigos 4º e 8º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), e também não foram importados pela **Impugnante**, conforme o disposto nos artigos 104 e 106 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro);

(II)o art. 149, § 4º, da Constituição Federal de 1988 dispõe que: "A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez"; assim, definida a tributação

Fl. 13 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS pelo legislador, essas contribuições sociais serão recolhidas uma única vez no ciclo de comercialização do produto;

(III) ainda que publicada anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Lei nº 10.147/2000 deve ser interpretada, compreendida e aplicada conforme o disposto no art. 149, § 4º, da CF/88, prestigiando, assim, a interpretação sistemática como método hermenêutico por excelência;

(IV) o legislador definiu o regime de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS para os produtos indicados taxativamente na Lei nº 10.147/2000, e de forma absolutamente autônoma e independente da atividade do contribuinte;

(V) as receitas auferidas pelos fabricantes e pelas empresas comerciais importadoras, que venderam os produtos para a **Impugnante**, estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS (2,2%) e da COFINS (10,3%) previstas no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000;

(VI) nas aquisições de produtos finais e posteriores **revendas** no mercado interno, a **Impugnante** não assumiu a condição de industrial ou de importador desses produtos, de modo que as respectivas receitas estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147/2000;

(VII) além de a interpretação sustentada pela autoridade administrativa afrontar a Lei nº 10.147/2000 e o § 4º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, pois exige o recolhimento do PIS e da COFINS mais de uma vez na etapa de circulação do produto, acabou, ainda, por instituir uma **espécie de "equiparação"** nas operações de venda, **absolutamente desprovida de amparo legal**;

(VIII) o entendimento manifestado pela autoridade administrativa no termo de verificação fiscal também institui um **tratamento anti-isonômico** em relação às empresas que concentram as atividades industriais e comerciais, inclusive **afetando negativamente a concorrência** no mercado interno;

(IX) na remota hipótese de se entender que as receitas auferidas pela **Impugnante** nas revendas de produtos estariam sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, o que, aliás, se admite apenas para completude da defesa, então, a impugnação deverá ser acolhida, para determinar o **abatimento dos créditos** da não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre as devoluções de vendas, conforme o disposto no inciso VIII do artigo 3º da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(X) em qualquer hipótese, os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício por ausência de previsão legal

VI - DO PEDIDO

162. Diante do exposto, é a presente para requerer o acolhimento desta impugnação, para, com o julgamento de improcedência das exigências fiscais, **cancelar integralmente os autos de infração** lavrados.

Em sessão realizada no dia 30/03/2017 esta 11ª Turma de Julgamento, por meio da Resolução nº 14-4097 (fls. 1379/1384), decidiu converter o julgamento em diligência, solicitando à DRF de origem as seguintes providências:

a) os documentos em formato "pdf" juntados por meio dos Termos de Anexação de Arquivo Não-paginável de fls. 220/221 sejam excluídos e sejam novamente juntados como arquivos pagináveis que são, em conformidade com o item 1.3.2 do Anexo Único à Nota e-Processo nº 001/2014;

b) as EFD-Contribuições, juntadas por meio dos Termos de Anexação de Arquivo Não-paginável de fls. 918/921, consistentes em arquivos em formato "txt" que se encontram corrompidos, sejam substituídas por arquivos íntegros, em formato de planilha (formatos "xls" ou "xlsx");

c) seja juntada aos autos nova planilha com as informações constantes da planilha "BEIERSDORF Revenda Monofásicos", acrescida, porém, de uma coluna com os números das notas fiscais de venda;

Fl. 14 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

d) seja verificada a existência ou não de devoluções relativas às vendas que deram origem às receitas que foram objeto dos lançamentos de ofício;

e) caso existam as devoluções referidas no item anterior:

e.1) calcular os valores dos respectivos créditos de PIS e de Cofins, nos termos dos incisos VIII dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, para cada período de apuração em que houve lançamento;

e.2) determinar a repercussão destes créditos nos valores lançados nos Autos de Infração, para cada período de apuração;

e.3) elaborar demonstrativos dos créditos bem como de sua repercussão nos Autos de Infração;

f) elaborar relatório circunstanciado, pronunciando-se acerca dos créditos em questão e de sua eventual repercussão nos Autos de Infração, bem como apresentando quaisquer outros esclarecimentos que a fiscalização entenda necessários à elucidação dos fatos.

A DRF/Jundiaí, após as providências necessárias ao atendimento do solicitado na Resolução nº 14-4097, emitiu o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1399/1401, do qual destacamos:

Em 10/04/2017, foi expedido o Termo de Diligência Fiscal para ciência ao contribuinte do início dos trabalhos.

Foram apreciados os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte na impugnação e revisados os procedimentos da fiscalização, chegando-se às conclusões a seguir relacionadas.

Quanto ao item a, foram juntadas aos autos, em arquivo paginável, as notas fiscais que constam do arquivo não paginável de fls. 220/221, agora este último considerado excluído e substituído nos autos do processo administrativo-fiscal;

Quanto ao item b, foram juntadas aos autos a EFD Contribuições em formato de planilha. No entanto, esclarece a fiscalização que os testes realizados na diligência fiscal constataram que os arquivos de fls. 918/921 estão íntegros para visualização através do programa Validador Sped - Contribuições, disponível para download no site <http://sped.rfb.gov.br>;

Quanto ao item c, foi elaborada e juntada aos autos nova planilha "Beiersdorf Revenda Monofásicos ", acrescida de coluna com o número das respectivas notas fiscais. A esse respeito cabe destacar que as NF emitidas erroneamente com o CFOP 5101 e relacionadas nessa planilha tratam-se efetivamente de revenda de mercadorias com a alíquota zero do PIS e da Cofins;

Quanto ao itens d, e, e.1, e.2 e e.3 de fato existem devoluções de mercadorias revendidas, cujos créditos das contribuições estão consideradas no recálculo do lançamento, conforme demonstrado em planilha anexa a este relatório;

É o relatório.

Fica concedido ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência, para apresentar aditamento à Impugnação. (os destaques foram acrescentados)

A planilha na qual a DRF/Jundiaí apurou os créditos calculados sobre as devoluções de mercadorias revendidas foi juntada aos autos por meio do Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fls. 1750. Por sua vez, a planilha de recálculo do lançamento foi juntada por meio do Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fls. 1751. Nesta planilha são indicados, para cada um dos períodos fiscalizados (janeiro/2012 a junho/2015): o valor da receita de revenda sujeita às alíquotas diferenciadas; os valores da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep decorrentes da aplicação, sobre aquela receita, das respectivas alíquotas; os valores dos créditos descontados, subdivididos em "créditos sobre importações via comerciais importadoras", "créditos sobre compras para revenda no mercado interno", "créditos sobre devoluções de mercadorias revendidas (CFOP 1.202/2.202)" e "saldo de crédito do mês anterior"; por fim, o valor

Fl. 15 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

da diferença de contribuições devidas no período de apuração correspondente. Segundo os dados desta planilha, os períodos de apuração para os quais não há valores de PIS e Cofins a serem objeto de lançamento de ofício são os mesmos para os quais estes valores já não existiam na apuração original, conforme o “Demonstrativo Anexo ao Termo de Verificação Fiscal” de fls. 974/984. Conforme esta planilha de recálculo do lançamento, os valores que deveriam ter sido lançados são os apresentados nos quadros a seguir:

(...)

A contribuinte foi cientificada do Relatório de Diligência e de seus anexos, bem como da possibilidade de manifestar-se a seu respeito, no dia 06/06/2017, conforme o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 1760. Em 21/06/2017, conforme o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1764, manifestou-se nos seguintes termos (fls. 1766/1771, com os destaques do original):

1.Trata-se de autos de infração lavrados para constituir créditos tributários a título de PIS e de COFINS relativamente a meses dos anos de 2012 a 2015, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, ao argumento de que a **Requerente** não teria promovido o recolhimento das referidas contribuições sociais sobre as receitas auferidas na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada.

2.Em sua impugnação, a Requerente demonstrou e comprovou a improcedência integral dos autos de infração lavrados, tendo em vista que:

(I)os produtos revendidos no mercado interno não foram industrializados pela **Requerente**, conforme o disposto nos artigos 4º e 8º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), e também não foram importados pela **Requerente**, conforme o disposto nos artigos 104 e 106 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro);

(II)o art. 149, § 4º, da Constituição Federal de 1988 dispõe que: “A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”; assim, definida a tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS pelo legislador, essas contribuições sociais serão **recolhidas uma única** vez no ciclo de comercialização do produto;

(III)ainda que publicada anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Lei nº 10.147/2000 deve ser interpretada, compreendida e aplicada conforme o disposto no art.149, §4º, da CF/88. prestigiando, assim, a interpretação sistemática como método hermenêutico por excelência;

(IV)o legislador definiu o regime de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS para os produtos indicados taxativamente na Lei nº 10.147/2000, e de forma absolutamente autônoma e independente da atividade do contribuinte;

(V)as receitas auferidas pelos fabricantes e pelas empresas comerciais importadoras, que venderam os produtos para a **Requerente**, já estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS (2,22%) e da COFINS (10,3%) previstas no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000;

(VI)nas aquisições de produtos finais e posteriores **revendas** no mercado interno, a **Requerente** não assumiu a condição de industrial nem de importador, de modo que as respectivas receitas estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147/2000;

(VII)além de a interpretação sustentada pela autoridade administrativa afrontar a Lei nº 10.147/2000 e o §4º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, pois exige o recolhimento do PIS e da COFINS mais de uma vez na etapa de circulação do produto, acabou, ainda, por instituir uma espécie de "equiparação" nas operações de venda, absolutamente desprovida de amparo legal; e

(VIII)o entendimento manifestado pela autoridade administrativa no termo de verificação fiscal também institui um tratamento anti-isonômico na comercialização dos produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica), inclusive afetando negativamente a concorrência no mercado interno.

Fl. 16 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

3. Subsidiariamente, demonstrou a **Requerente** que, na eventual hipótese de se entender que as receitas auferidas nas vendas de produtos estariam sujeitas ao regime de incidência previsto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, o que, aliás, se admite apenas para completude da defesa administrativa, então, devem ser abatidos os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS calculados sobre as devoluções de vendas, nos termos do inciso VIII do artigo 3º da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. Por sua vez, a 11ª Turma da DRJ/RPO converteu o julgamento da impugnação em diligência, para que, dentre outras providências, a repartição de origem confirmasse a existência de devoluções de vendas, como alegado pela **Requerente**, calculando os respectivos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

5. Após a conclusão da diligência fiscal, a repartição de origem elaborou o relatório de fls. 1399/1401, atestando a existência de devoluções de vendas e apurando os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS a que tem direito a **Requerente**.

6. Portanto, a existência de devoluções de vendas e o direito da Requerente aos respectivos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS são incontroversos, conforme apurado pela repartição de origem, de modo que o contribuinte manifesta a sua não oposição ao resultado da diligência fiscal.

DO PEDIDO

7. Diante do exposto, é a presente para reiterar e ratificar integralmente a impugnação apresentada, para que:

(I) os autos de infração sejam integralmente cancelados; ou,

(II) ao menos, sejam abatidos todos os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS calculados sobre as devoluções de vendas, conforme apurado pela repartição de origem no relatório de diligência fiscal.

Em 16 de maio de 2019, através do Acórdão nº **14-68.269** a 11ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte e exonerar parcialmente os créditos tributários lançados, nos termos do voto do relator.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 02 de agosto de 2017, às e-folhas 1.821.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 30 de agosto de 2017, e-folhas 1.823, de folhas 1.824 à 1.883.

Foi alegado:

Interpretação conforme a Constituição federal de 1988;

A tributação concentrada do Pis e da Cofins prevista na Lei nº 10.147/2000;

Regime de incidência das vendas de produtos finais;

Aquisições de fabricantes no mercado interno;

Aquisições de empresas comerciais importadoras;

Aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS;

Instituição de Espécie de Equiparação sem amparo em Lei;

Aspectos anti-isonômicos e concorrenciais;

Não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

DAS CONCLUSÕES

Fl. 17 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

Por todo o exposto, conclui-se que:

os produtos revendidos no mercado interno não foram industrializados pela Recorrente, conforme o disposto nos artigos 4º e 8º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), e também não foram importados pela Recorrente, conforme o disposto nos artigos 104 e 106 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro);

o art. 149, §4º, da Constituição Federal de 1988 dispõe que: *“A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”*; assim, definida a tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS pelo legislador, essas contribuições sociais serão recolhidas uma única vez no ciclo de comercialização do produto;

ainda que publicada anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Lei nº 10.147/2000 deve ser interpretada, compreendida e aplicada conforme o disposto no art.149, §4º, da CF/88, prestigiando, assim, a interpretação sistemática como método hermenêutico por excelência;

o legislador definiu o regime de tributação concentrada (monofásica) do PIS e da COFINS para os produtos indicados taxativamente na Lei nº 10.147/2000, e de forma absolutamente autônoma e independente da atividade do contribuinte;

as receitas auferidas pelos fabricantes e pelas empresas comerciais importadoras, que venderam os produtos para a Recorrente, estão sujeitas às alíquotas majoradas do PIS (2,2%) e da COFINS (10,3%) previstas no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000;

nas aquisições de produtos finais e posteriores revendas no mercado interno, a Recorrente não assumiu a condição de industrial ou de importador desses produtos, de modo que as respectivas receitas estão sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147/2000;

além de a interpretação sustentada pela autoridade administrativa e pela 11ª Turma da DRJ/RPO afrontar a Lei nº 10.147/2000 e o §4º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, pois exige o recolhimento do PIS e da COFINS mais de uma vez na etapa de circulação do produto, acabou, ainda, por instituir uma espécie de “equiparação” nas operações de venda, absolutamente desprovida de amparo legal;

o entendimento manifestado no termo de verificação fiscal e na r. decisão recorrida também institui um tratamento anti-isonômico em relação às empresas que concentram as atividades industriais e comerciais, inclusive afetando negativamente a concorrência no mercado interno; e

em qualquer hipótese, os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício por ausência de previsão legal.

- DO PEDIDO

Diante do exposto, é a presente para requerer o provimento do recurso voluntário, para reformar a r. decisão recorrida, cancelando-se integralmente as exigências fiscais.

É o relatório.

Fl. 18 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 02 de agosto de 2017, às e-folhas 1.821.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 30 de agosto de 2017, e-folhas 1.823.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Interpretação conforme a Constituição federal de 1988;

A tributação concentrada do Pis e da Cofins prevista na Lei nº 10.147/2000;

Regime de incidência das vendas de produtos finais;

Aquisições de fabricantes no mercado interno;

Aquisições de empresas comerciais importadoras;

Aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS;

Instituição de Espécie de Equiparação sem amparo em Lei;

Aspectos anti-isonômicos e concorrenciais;

Não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Passa-se à análise.

Trata-se de auto de infração lavrado para constituir créditos tributários a título de PIS e de COFINS relativamente ao período de janeiro de 2012 a junho de 2015, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, ao argumento de que a **Recorrente** não teria promovido o recolhimento das referidas contribuições sociais sobre as receitas auferidas na revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada.

Com efeito, no curso do procedimento de fiscalização, verificou a autoridade administrativa que a Recorrente revendeu no mercado interno produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica), que em operações imediatamente anteriores foram importados (por encomenda) por empresas comerciais importadoras (*tradings*), ou, então, adquiridos de outras pessoas jurídicas.

A questão está relacionada à exigência de PIS (alíquota de 2,2%) e de COFINS (alíquota de 10,3%) sobre as receitas auferidas na **revenda (pura e simples) de produtos (prontos) sujeitos à tributação concentrada (monofásica)**.

Com efeito, a **Recorrente**, dentre as suas atividades empresariais, industrializa produtos de toucador e de higiene pessoal, que estão sujeitos à tributação concentrada (monofásica) prevista na Lei nº 10.147/2000.

Fl. 19 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

Nas vendas de seus produtos industrializados, a **Recorrente** aplica as alíquotas majoradas do PIS (2,2%) e da COFINS (10,3%) sobre as respectivas receitas, conforme o disposto no artigo 1º da Lei nº 10.147/2000.

Além da atividade de industrialização, a **Recorrente** também **adquire** outros produtos de toucador e de higiene pessoal prontos e acabados (portanto, produtos finais) de **outras pessoas jurídicas**, que são **diretamente revendidos** no mercado interno.

A autoridade administrativa, na motivação dos lançamentos tributários, consignou que as respectivas receitas estariam sujeitas às alíquotas majoradas do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, pois no seu entendimento, o fato de a **Recorrente** industrializar e vender produtos sujeitos à tributação concentrada, cujas receitas são tributadas às alíquotas majoradas do PIS e da COFINS, por si só, implicaria o dever de observância desse mesmo regime de incidência também nas receitas auferidas em relação às meras vendas de produtos finais.

- Da proposta de Resolução.

Entendo inadequada a proposta de Resolução, pois constato que nos autos estão presentes elementos suficientes para o julgamento, tanto é que a Delegacia Regional de Julgamento assim procedeu, reservando-me o direito a uma eventual discordância tanto quanto à decisão de mérito da 1ª instância, como ao seu modo de julgar.

No mais, percebo que a situação em que os autos se encontram permite o pronunciamento de uma decisão, sendo desnecessário carrear aos autos novos itens de prova.

Assim, não reconheço a presença de elementos capazes de suscitar a dúvida, no sentido de obstaculizar o pronunciamento do Colegiado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo, Redator Designado.

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

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

Fl. 20 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

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

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

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

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

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

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

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

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

EMENTA: PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, TOUCADOR E HIGIENE - MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS MAGISTRAIS E OFICINAIS - INCIDÊNCIA -ALÍQUOTAS

As disposições do artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que estabelecem a incidência de alíquotas concentradas (majoradas) do Pis/Pasep e da Cofins nas operações de venda dos produtos classificados nas posições, códigos e itens da TIPI nele expressamente citados, alcançam apenas as pessoas jurídicas que os industrializam ou importam; A redução a zero da alíquota do Pis/Pasep e da Cofins, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147, de 2000, alcança as receitas de venda dos produtos citados no artigo 1º, auferidas nas etapas posteriores de sua comercialização, desde que a receita de venda da pessoa jurídica que procedeu à sua industrialização ou importação tenha sido tributada na forma do artigo 1º; A manipulação de medicamentos oficinais e magistrais é considerada prestação de serviços farmacêuticos, não estando, portanto, o produto de tal atividade incluído no escopo do artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que apenas alcança os produtos nele citados quando resultantes de industrialização ou importação, sendo, conseqüentemente, inaplicável, neste caso, a redução a zero das alíquotas do Pis/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda, prevista no artigo 2º da Lei nº 10.147,

Fl. 21 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

de 2000. **Caso a interessada industrialize ou importe qualquer dos produtos citados no artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, deverá tributar a receita de venda deles decorrente na forma do inciso I; Caso apenas revenda (não industrialize, nem importe) os produtos, ou algum dos produtos, citados no artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, fará jus à redução para zero por cento das alíquotas do Pis e da Cofins incidentes sobre a receita bruta obtida nesta operação;** A receita auferida com a manipulação de medicamentos magistrais e officinais, conforme definidos na literatura técnica, é considerada decorrente da prestação de serviço farmacêutico, estando sujeita às alíquotas do Pis/Pasep e da Cofins próprias do regime de apuração a que a interessada estiver submetida (cumulativo ou não cumulativo).

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º, § 1º da Lei nº 10.833/2003.

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

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

...

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

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

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

...

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

Fl. 22 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

Nos termos do artigo é possível identificar a permissão legal para auferir crédito presumido de contribuições quando o adquirente revende produtos tributados no regime monofásico. O cerne da lide diz respeito à limitação prevista no artigo 24 da Lei na 11.727/2008 ao exigir para o crédito presumido o termo "fabricante dos produtos". A Recorrente defende que ao se referir a fabricante dos produtos, o legislador definiu que basta a empresa industrial ser fabricante de um dos produtos previstos para poder usufruir do crédito na revenda de todos os produtos ali listados e tributados no regime monofásico. A Receita Federal aplica um conceito mais restrito, afirmando que a palavra fabricação constante do artigo, limita os créditos somente àqueles produtos adquiridos para revenda que a empresa também seja fabricante, ou seja, é necessário fabricar o produto para poder utilizar o crédito presumido na revenda deste mesmo produto.

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

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nos termos previstos no CTN, os benefícios fiscais devem ser interpretados da forma literal e a previsão do Código possui uma razão de ser. A regra geral de tributação deve alcançar a todos os sujeitos passivos previstos na lei instituidora do tributo. A aplicação de alíquotas ou bases de cálculo reduzidas ou quaisquer outros benefícios que fogem a aplicação geral da regra tributária gera uma distorção na aplicação da norma tributária, entretanto, o legislador ao criar este benefício, justifica a tributação privilegiada como importante para o interesse público e neste caminho precisa atingir somente aqueles sujeitos passivos determinados na Lei, não se pode aplicar um conceito amplo, que pode incluir pessoas físicas e jurídicas que não eram o objetivo do legislador. Assim, manda a melhor técnica legislativa, que ao criar benefícios fiscais identifiquem-se de forma clara os destinatários das normas. A aplicação de forma ampla aos benefícios pode gerar distorções econômicas e sociais que não são desejadas pelo Legislador, já que nos termos previstos no art. 111 do CTN, a interpretação é restritiva, caso o legislador tivesse interesse de atingir outros sujeitos que não aqueles da interpretação restritiva faria constar especificamente no corpo da norma.

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

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

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

Fl. 23 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Portanto em uma operação padrão, o fabricante ao dar saída ao produto realiza a tributação do PIS e da Cofins e o adquirente, ao revender sofre a incidência sobre a alíquota zero, portanto, sem exigência do PIS e da COFINS sobre o produto.

Entretanto, uma situação foge a sistemática geral de funcionamento do setor e ocorre quando o fabricante adquire ou importa o produto para revenda. Para estes casos, se aplicado a regra geral, o fabricante ao adquirir o produto para revenda não poderia se creditar do PIS e da COFINS, pois, o produto possui alíquota zero, entretanto, ao dar saída do mesmo produto estaria obrigado a aplicar a regra do sistema monofásico, sofrendo incidência do PIS e da COFINS na saída de um produto, do qual ele não é fabricante e estaria submetida às regras normais das contribuições não cumulativas, ou seja, seria a tributada pelo regime monofásico e não poderia auferir créditos deste produto. É clara a discrepância na tributação, pois se um atacadista adquire o mesmo produto do mesmo fornecedor ele não pode auferir crédito do tributo e também não sofre a incidência das contribuições na sua operação de venda. Entretanto, o fabricante que neste caso estaria atuando como um revendedor atacadista do mesmo produto, também não poderia auferir crédito, mas, seria submetida a tributação monofásica na saída, um claro tratamento tributário diferenciado para situações idênticas, visto que nestas operações o fabricante estaria atuando como atacadista.

Para solucionar esta discrepância no setor, o Legislador definiu no art. 24 da Lei na 11.727/2008, a possibilidade do fabricante, ao adquirir um produto dentre aqueles que ele está submetido à tributação monofásica, auferir créditos com o mesmo tratamento tributário que um atacadista não fabricante do produto. Portanto, a possibilidade de auferir crédito na aquisição de produtos sujeitos a tributação monofásica atende a finalidade de equiparar a tributação para um tratamento tributário idêntico para quem

Fl. 24 da Resolução n.º 3302-001.979 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19311.720155/2016-56

realiza operações idênticas, neste caso o fabricante atuando como atacadista sofre a mesma tributação que um atacadista.

Voltando a interpretação do art. 24 da Lei na 11.727/2008, outra não pode ser a interpretação, que não seja limitar o crédito do fabricante somente aos produtos que adquire para revenda que também seja fabricante, pois, para este produto está submetido a tributação monofásica e ao atuar como revendedor atacadista não pode sofrer uma tributação maior que um atacadista não fabricante do produto. Entretanto, nas situações em que o adquirente não fabrica o produto adquirido está atuando única e exclusivamente como um atacadista e não sofrerá nenhuma tributação na saída, visto que nestes casos não está sujeito a tributação monofásica e sim a tributação normal aplicando a alíquota reduzida a zero.

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

Diante do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a recorrente especifique se produtos revendidos, objeto de atuação, 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.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo