ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720496/2011-21

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	19515.720496/2011-21
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	**3402-004.820 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de dezembro de 2017
Matéria	CRÉDITO PRESUMIDO MEDICAMENTOS.
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	GLENMARK FARMACEUTICA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008

MEDICAMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO.

O crédito presumido do art. 3º da Lei n.º 10.147/2000 será deduzido do montante devido a título de PIS/Pasep e de Cofins, no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial, sendo vedada, à época da autuação, qualquer outra forma de utilização do crédito presumido, inclusive sua compensação ou restituição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008

MEDICAMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO.

O crédito presumido do art. 3º da Lei n.º 10.147/2000 será deduzido do montante devido a título de PIS/Pasep e de Cofins, no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial, sendo vedada, à época da autuação, qualquer outra forma de utilização do crédito presumido, inclusive sua compensação ou restituição.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto da relatora.

(Assinado com certificado digital)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Larissa Nunes Girard (Suplente), Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício em face do Acórdão n.º 16-62843 da 9ª Turma da DRJ/SP1 que julgou improcedente o lançamento fiscal com base em diligência fiscal realizada nos autos, vez que os valores autuados após o ajuste da base de cálculo realizado pela fiscalização se referiam exclusivamente ao crédito presumido da Lei n.º 10.147/2000.

Por trazer uma clara síntese dos autos, inclusive da diligência fiscal realizada, peço vênia para transcrever o relatório do acórdão recorrido, com destaque para os pontos considerados mais relevantes para este julgamento:

> *"Em fiscalização relativa ao ano de 2008 o Auditor-Fiscal autuou a empresa nos meses de janeiro a outubro por falta/insuficiência de recolhimentos (medicamentos - alíquotas diferenciadas), com multas agravadas (112,5 %). Os totais são (fls. 601): Pis - R$ 1.674.964,34; Cofins - R$ 7.896.261,45.*
> *A empresa teve ciência do Termo de Início dos trabalhos de PIS em 29/3/2011 (AR. - fl. 7).*
> ***O Auditor-Fiscal encontrara divergências entre as receitas informadas em seus diversos documentos fiscais: GIA (fls 76-112); Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ fls 490-578); Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon - fls 113).***
> *A base anual encontrada nas GIAS (fl 76-112) fora R$ 61.464.558,28.*
> *A soma das diferenças mensais encontradas (GIAS x DACON) resultou R$ 32.978.379,13 (fl. 655).*
> *Em 23/5/2011 a empresa fora intimada (AR) a apresentar planilha de apuração de Pis e Cofins e esclarecer a diferença de receitas brutas anuais na DIPJ e na DACON, inclusive com embasamento legal, sob pena se agravamento de multa em 50 %, pelo não atendimento tempestivo (fl. 74 - 75).*
> *Em 24/6/2011 a empresa recebe a ciência da inclusão da Cofins (fls 579 – 580).*
> *Em 30/6/2011 o Auditor-Fiscal relata em Termo de Verificação (fl. 581):*
> *até 7/6/2011, não houve resposta à intimação de 19/5/2011, que previa pena de agravamento de multas em 50%, pela não apresentação de dados e das justificativas das diferenças encontradas;*
> *em 24/6/2011, enviara, com AR, do Termo de Ciência da inclusão da Cofins de 2008, com exclusão de espontaneidade e ciência em 30/6/2011 (fl. 581);*
> *na DIPJ a receita anual declarada foi R$ 60.807.627,10;*
> *nas GIAS estaduais a soma das receitas mensais resulta R$ 61.464.558,28, estando compatível com a receita anual de vendas no mercado interno constante da DIPJ (fl. 582), podendo então, cada qual, ser considerada como receita auferida;*

assim, as receitas mensais omitidas foram calculadas e tributadas pelas diferenças mensais entre as declaradas nas Guias de Informação e Apuração (GIAS) do ICMS/SP (R$ 61.464.558,28) e as declaradas mensalmente nas DACONS (R$ 28.907.372,82);
aplicara as alíquotas relativas à atividade principal - medicamentos (fl. 582) pela impossibilidade de segregar as receitas (2,1% para Pis - fl. 584 - e 9,9 % para Cofins -fl. 592);
cada multa fora agravada pelo não atendimento da última intimação para justificar/esclarecer as diferenças entre receitas declaradas.
Em 5/7/2011 ocorreu a ciência da autuação (fl. 607).
Em 4/8/2011 há impugnação (fl. 608) e a defesa argui, em suma:
a fiscalização iniciou-se em 29/3/2011 sobre o Pis de 2008;
o Auditor relatou que houve diferenças entre a Dacon e a DIPJ para a receita bruta declarada em 2008;
em 30/6/2011 foi cientificada da inclusão da Cofins de 2008;
não há qualquer crédito tributário (fl. 610);
os valores das GIAs mensais estaduais são compatíveis com a DIPJ;
a empresa foi tributada pela alíquota da atividade principal (medicamentos);
a inclusão da Cofins no MPF inicial de Pis foi abusiva, contraria os princípios constitucionais de contraditório e a ampla defesa (CF 88, art. 5º, LV), ou seja, conhecer da acusação e suas motivações e possibilidade de oferecer provas à autoridade julgadora (fl. 610) e estes fatos acarretam nulidade e ilegalidade, conforme jurisprudência (que transcreve);
Critérios de apuração
a empresa atua sob regime especial de créditos presumidos de Pis/Cofins (Lei 10.147/2000 c/c ADE Cosar 51/2001);
o uso dos valores das receitas brutas nas GIAS, DACON's e DCTF é indevido, pois são meramente contábeis;
as receitas de medicamentos da "lista positiva" têm crédito presumido e as receitas da lista neutra e negativa são tributadas;
o auditor não excluiu vendas para a ZFM, IPI, ICMS Substituição; vendas canceladas e créditos previstos nas Leis 10.637/02 e 10.833/03;
conforme registros para a apuração do ICMS, que embasam as GIA's, e memória anual de cálculo de Pis e Cofins a base de 2008 é R$ 58.444.149,14 (docs. 7 a 20 c/c planilha fl. 791) e decorre de vendas, assim distribuídas:
a) R$ 42.537.732,49 da "lista positiva" que permite deduções (Pis 2,1 % e Cofins 9,9 %);
b) R$ 13.798.247,04 da lista negativa, que não dão crédito (Pis 2,1 % e Cofins 9,9 %);
c) R$ 1.321.632,24 de cosméticos, que não dão crédito (Pis 2,2 % e Cofins 10,3 %);
d) R$ 786.537,35 da lista neutra sem crédito presumido (Pis 1,65 % e Cofins 7,6 %);
os pagamentos feitos pela empresa decorrem desses montantes e das respectivas exclusões;
a empresa pagou até a maior, pois esquecera de deduzir as vendas à ZFM;
Erros nas Dacon's
quanto às diferenças entre a Dacon e os demais dados da SRF a contribuinte diz:
errou na Dacon de janeiro a setembro, pois nas fichas 4-A (itens 30 a 33, fls. 613-614) mencionou só os códigos 090300101 e 090300301 e não o código 090300201 que não gera crédito presumido;
errou nas fichas 9-A e 19-A, pois também não inseriu os valores do código 090300201;

inseriu indevidamente os valores relativos aos produtos de código 090300201 no campo relativo ao código 090300101, gerando a diferença encontrada pelo auditor;

os valores corretos estão na revisão de faturamento "doc. 23" (fl. 795);

Multa

A defesa diz que:

não cabem a multa nem seu agravamento pela falta de esclarecimentos e justificativas requeridas pela SRF, pois não deve Pis nem Cofins e não houve ilícito (cita doutrina nacional, alienígena e jurisprudência);

fere a razoabilidade e deve ser anulada a multa abusiva, pois esclarecimentos adicionais eram incabíveis, vez que os dados fornecidos eram os previstos na legislação (IN 86/2001);

Arrolamento o arrolamento (sua legislação) é ilegal e fere princípios constitucionais, sendo então inconstitucional e devendo ser afastado;

a constrição de direito de propriedade, limitando sua comercialização, é recurso apenas do Judiciário, no executivo fiscal.

Pedido

Ao final, a defesa: pede para retirar todos os efeitos do ato impugnado (constituição dos créditos, multas, juros, agravamentos e outros) e considerar a retificadora da Dacon como suficiente; requer desconstituir o arrolamento, por abusivo e descabido; protesta por sustentação oral perante o Conselho de Contribuintes.

A defesa anexa, dentre outros, cópias de: documentos societários; ADE COSAR 51/2001 que reconhece o direito ao regime especial de crédito presumido de Pis/Cofins para o CNPJ 44.363.661/0001-57 (fl 687); apuração do ICMS - Substituição Tributária (fl 688 e ss); Darf's; Dctf; listagem de produtos fabricados com NCM e cosméticos (fl. 761 e ss); planilha de revisão da apuração das bases de cálculo (fls 791 a 795); Dacon enviada em maio de 2008; Termo de Arrolamento.

Diligência

Foi proposta diligência junto à empresa voltada à confirmação dos valores:

das bases de cálculo mensais segregadas (listas positivas, negativas, neutras e de cosméticos) e das respectivas exclusões, se houver (fls 749 a 758 c/c fl 795);

dos eventuais créditos presumidos decorrentes das receitas de medicamentos (listas positivas), em razão da necessidade de averiguar a sua certeza e liquidez.

Ao final, deveria ser dada ciência ao contribuinte do resultado da diligência, concedendo prazo para eventual manifestação.

***Na diligência o Auditor-Fiscal diz (fl 1024 a 1026) que as receitas omitidas foram exatamente as da "lista positiva" e propôs redução das bases de cálculo**, como segue:*

MÊS	BASE DE CÁLCULO LANÇADA	
	De	Para
JAN/2008	1.934.479,04	1.838.741,08
FEV/2008	3.719.805,83	3.346.871,08
MAR/2008	4.703.373,20	4.102.425,23
ABR/2008	2.441.341,56	2.227.226,27
MAI/2008	4.115.041,65	3.692.950,49
JUN/2008	4.272.945,87	4.056.369,67
JUL/2008	3.489.259,03	3.077.316,98
AGO/2008	3.787.317,35	3.354.116,32
SET/2008	4.442.868,49	4.071.825,78
OUT/2008	71.947,11	0,00
NOV/2008	0,00	0,00
DEZ/2008	0,00	0,00
Totais	32.978.379,13	29.767.842,90

inado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Quanto aos créditos presumidos dos meses de janeiro a setembro de 2008, o Auditor-Fiscal diz:

a) a Lei nº 10147/2000 e o Decreto nº 4524/2002 só permitem a utilização desses créditos mediante o desconto/dedução na apuração de PIS e COFINS na DACON, não sendo permitida a compensação ou a restituição dos mesmos, sendo, porém, permitida a sua utilização mediante desconto/dedução nos meses seguintes, quando não utilizados no mês da sua apuração;
*b) **o contribuinte não utilizou os créditos presumidos do período de janeiro a setembro de 2008 mediante desconto/dedução na apuração em DACON e os mesmos também não puderam ser aproveitados de ofício, por não estarem disponíveis quando ocorreu a autuação**;*
c) fica mantido ao contribuinte o direito de utilizá-los, mediante desconto/dedução nos próximos períodos de apuração.
Em 5/5/2104, a interessada interpõe as seguintes considerações (fls 1075 – 1100), em suma:
a) concorda com as alterações das bases de cálculo mensais, conforme resultado da diligência, sem concordar, no mérito, com a cobrança sobre a "lista positiva";
b) discorda do não aproveitamento dos créditos presumidos, pois entende que o crédito presumido só pode ser transferido para o período seguinte quando superior ao PIS e à COFINS do mesmo período de apuração (item 26);
c) contesta o percentual da multa agravada, que reputa confiscatória;
d) contesta juros de mora sobre a multa de ofício;
e) pede redução de lançamento;
f) cancelamento do auto;
g) se mantido, cancelar a multa de ofício;
h) produção probatória." (e-fls. 1.148/1.152 - grifei)

Por meio do referido acórdão, a impugnação foi julgada integralmente procedente, sendo a decisão ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008
MEDICAMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO.
O crédito presumido apurado na forma do art. 61 será deduzido do montante devido a título de PIS/Pasep e de Cofins, no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial da Lei nº 10.147, de 2000, art. 3º , inciso II e § 3º , sendo vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido, inclusive sua restituição (Decreto 4524/2002, art. 78). Para assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária, o uso do crédito presumido é obrigatório (Lei 10.147/2000, art. 3º, caput).
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008
MEDICAMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO.
O crédito presumido apurado na forma do art. 61 será deduzido do montante devido a título de PIS/Pasep e de Cofins, no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial da Lei nº 10.147, de 2000, art. 3º , inciso II e § 3º , sendo vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido, inclusive sua restituição (Decreto 4524/2002, art. 78). Para assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária, o uso do crédito presumido é obrigatório (Lei 10.147/2000, art. 3º, caput).
Impugnação Procedente
Crédito Tributário Exonerado" (e-fl. 1.147)

Uma vez que o valor exonerado ultrapassava o limite previsto à época pela Portaria nº 3/2008, o processo foi remetido para este CARF para julgamento de recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Com fulcro no art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/72 e presentes os pressupostos de admissibilidade, vez que o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada previsto na Portaria n.º 63/2017, conheço do Recurso de Ofício, passando à análise do mérito.

Atentando-se para o presente caso, vislumbra-se que a decisão recorrida não merece reparo.

A presente autuação foi lavrada em razão de erros cometidos pelo contribuinte quando do preenchimento de seu DACON e das DIPJs do período autuado, deixando de deduzir os valores referentes às vendas para a Zona Franca de Manaus e de declarar os valores de receitas da "Lista Positiva" que geram direito ao crédito presumido da Lei n.º 10.147/2000. Esse equívoco foi somente identificado pela fiscalização após a apresentação da defesa, na diligência fiscal realizada:

> *"5. Também alega que a fiscalização não considerou a segregação das receitas (listas positiva, negativa, neutra e cosméticos). Realmente não se considerou a segregação das receitas, pelo simples fato de que, como já mencionado nos itens anteriores, não se dispunha desses valores segregados. Portanto, devem ser considerados os valores segregados das receitas, relativos às listas positiva, negativa, neutra e cosméticos.*
> *6. O contribuinte admite no item 30 da impugnação (fls.613) que preencheu de forma errada as DACONs de janeiro a setembro de 2008, deixando de informar parte das receitas que são utilizada como base de cálculo para a apuração de PIS e COFINS. Tal fato configura, ainda que tenha sido involuntariamente ou por equívoco, uma omissão de receitas/base de cálculo.* ***As receitas omitidas, como se conclui pela análise das linhas 4 e 7 do ANEXO I desta Informação, foram exatamente as da "lista positiva", ou seja, as que geram direito à utilização do "crédito presumido" previsto na Lei nº 10.147/2000****. O crédito presumido também não foi informado/lançado nas DACONs de janeiro a setembro de 2008, portanto, não foi utilizado pelo contribuinte nos respectivos períodos de apuração.*
> *(...)*
> *9.* ***Existem outras "exclusões" que não foram computadas à época pelo próprio contribuinte, referentes às vendas para a Zona Franca de Manaus, e que devem ser deduzidas da base de cálculo, fazendo com que o valor correto da base de cálculo anual seja, então, de R$ 56.993.378,12, conforme linha 9 do ANEXO I desta Informação Fiscal.***
> *10. Sendo assim, os valores das bases de cálculo lançadas nos Autos de Infração, relativas à omissão de receitas, devem ser corrigidos, de acordo com os valores da linha 10 do ANEXO I desta Informação (...)"* (e-fls. 1.024/1.025 - grifei)

Nesse sentido, correta a alteração da base de cálculo realizada pela diligência, retificada para considerar as vendas para a Zona Franca de Manaus.

Uma vez que o valor remanescente após a retificação da base de cálculo se refere exclusivamente às receitas omitidas pelo contribuinte referentes à lista positiva, em relação à qual é cabível o aproveitamento de crédito presumido previsto na Lei n.º 10.147/2000, inexiste qualquer diferença passível de ser autuada, sendo correto o cancelamento integral da autuação.

Como bem pontuado pela decisão recorrida, a fiscalização na diligência fiscal confirmou que a empresa autuada se enquadra na previsão do art. 3º da Lei n.º 10.147/2000, com a redação dadas pelas Leis n.º 10.548/2002 e n.º 10.865/2004, cumprindo com todos os requisitos trazidos por este dispositivo:

> *"Art. 3º* ***Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos*** *classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)*
> *I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)*
> *II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001. (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)*
> ***§ 1o O crédito presumido a que se refere este artigo será:***
> ***I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1o desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***
> ***II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.***
> *§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º , industrializados ou importados pela pessoa jurídica (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)*
> *§ 3o É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição."* (grifei)

Observa-se que na diligência fiscal em qualquer momento foram postos em xeque quaisquer dos requisitos legais trazidos, evidenciando a fiscalização que as receitas omitidas que foram objeto da autuação seriam correspondentes à "lista positiva", assim entendida como a lista de medicamentos sujeitos a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo no anexo do Decreto n.º 3.803/2001.

Assim, a própria fiscalização confirmou que os valores autuados seriam correspondentes aos valores não declarados pelo contribuinte que seriam sujeitos ao regime especial da Lei n.º 10.147/2000, não remanescendo valores passíveis de cobrança. Com efeito, dos valores de contribuições devidos (autuados), devem ser deduzidos os valores do crédito presumido apurado mediante a aplicação das mesmas alíquotas de incidência estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º da referida Lei.

Como bem apontado pela decisão recorrida, uma vez que no período autuado não era cabível a restituição ou ressarcimento dos valores do crédito presumido[1], não caberia exigir do contribuinte o posterior aproveitamento deste crédito, como mencionado pela fiscalização na diligência. Nos termos da decisão:

> *"Nestes moldes regulamentares, a empresa não poderia postergar seu uso, como entendeu a autoridade autuante, por ser vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido, inclusive sua restituição, e somente o saldo remanescente poder ser transferido para o período seguinte.*
> ***O crédito presumido decorre da lei e nasce no mesmo momento de apuração do montante devido.*** *Daí, entendemos que já estivesse disponibilizado para seu aproveitamento no momento da autuação, pois nas circunstancias deste caso concreto não haviam sido citados nas DACONs, no mesmo período de cada apuração, tanto a receita que lhe deu origem quanto o valor do crédito presumido.* ***Ou seja, se a omissão da receita é tributável, também deve ser aproveitado o credito presumido também omitido no mesmo documento, pois sua certeza e liquidez decorrem da Lei e foram atestados pela autoridade recorrida ao apurar o montante devido."*** (e-fl. 1.156 - grifei)

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

[1] Anterior à alteração na redação dada pela Lei nº 13.043/2014.