



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.722102/2011-34
ACÓRDÃO	3202-002.079 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JUPTER COMERCIO DE VEICULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

PIS/COFINS. AQUISIÇÃO. VEÍCULOS NOVOS, PEÇAS E ACESSÓRIOS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO. REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.

No regime não-cumulativo das Contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos novos sujeitos ao regime monofásico concentrado no fabricante e importador.

A aquisição de veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito do PIS/COFINS, dada a expressa vedação, consoante os art. 2º, § 1º, III e art. 3º, I, “b”, c/c da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.

PIS/COFINS. CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para, unicamente, reduzir a multa de ofício imputada ao patamar de 100%

(cem por cento) em observância aos termos da Lei nº 14.689/2023, todavia, mantendo-se o auto de infração lançado.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a lavratura do Auto de Infração para exigência de PIS/Cofins não cumulativa dos períodos de apuração de julho a dezembro de 2009.

A Recorrente realizou compensações nas competências de 07/2009 a 13/2009, de débitos de contribuições previdenciárias com créditos do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS para as competências 08/2004, 06/2005, 04/2007, 05/2007 e 06/2007.

Após julgamento realizado pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I e interposição de Recursos Voluntários, o processo foi encaminhado ao CARF e distribuído à 2ª Seção de Julgamento.

Todavia, houve a declinação da competência para julgamento do caso com fundamento no art. 7º, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF). Verbis:

Art. 7º Incluem-se na competência das Seções os recursos interpostos em processos administrativos de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária.

§ 1º A competência para o julgamento de recurso em processo administrativo de compensação é definida pelo crédito alegado, inclusive quando houver lançamento de crédito tributário de matéria que se inclua na especialização de outra Câmara ou Seção.

Como visto, o RICARF determina que a competência para julgamento de processo envolvendo compensação é definida pelo crédito alegado, inclusive quando houver lançamento de crédito tributário de outra espécie. Assim, por se tratar de crédito de PIS/COFINS, o processo foi remetido à 3ª Seção de Julgamento, e a mim foi distribuído pela relatar.

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, o conheço.

Entretanto, ante a inexistência de preliminares, passo a analisar o mérito.

I- DO MÉRITO

1.1- Do direito a crédito de PIS/COFINS monofásico e do art. 17 da Lei 11.033/2004

Destaca-se que a Recorrente é uma pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social, a distribuição de veículos e comércio de peças e acessórios em geral, sujeitando-se a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, onde possui alíquota zero na saída”

A Recorrente realizou compensações de débitos de contribuições previdenciárias com créditos do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a premissa de que poderia ser descontadas como crédito as aquisições de produtos para revenda, sujeitos à tributação monofásica (apuração do PIS/COFINS não cumulativos, aproveitando-se dos créditos vinculados decorrentes da compra de carros novos, "zero quilometro", peças e acessórios), ainda que a pessoa jurídica adquirente estivesse sujeita à não-cumulatividade e que seja receita de venda esteja sujeita à alíquota zero na operação de revenda.

Em relação ao PIS e da COFINS, os veículos automotores, bem como as auto peças mencionadas nos anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, estão sujeitos ao regime de tributação monofásica (concentrada) desde o advento desse diploma legal, cujos arts. 1º e 3º, após as alterações introduzidas pela lei nº 10.865/2004, trazem a seguinte redação:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I- o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II- o caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)”

Como se sabe, os produtos em questão (carros zero quilômetro, peças e acessórios), objeto das vendas da Recorrente, são bens submetidos à alíquota zero, já que toda a tributação da cadeia econômica foi concentrada, pelo desenho legal, na indústria produtora ou nos importadores.

O regime de incidência monofásica previsto na Lei nº 10.485/2002 reconheceu como contribuinte os fabricantes e importadores de veículos e das autopeças mencionadas em seus anexos I e II, concentrando neles, portanto, a tributação das receitas auferidas na comercialização desses produtos, bem como, houve a previsão da redução a zero das alíquotas das contribuições incidentes sobre as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas ou varejistas com a revenda desses produtos.

Neste sentido, para os veículos classificados nos códigos 87.01 a 87.06 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI e dos produtos relacionados nos Anexos I e II, a cobrança da COFINS atribuiu incidência monofásica, com alíquotas diferenciadas, para as pessoas jurídicas fabricantes e importadoras.

Quanto ao regime monofásico, a legislação impõe que o fabricante ou importador dos produtos (monofásicos) recolham o PIS/COFINS em uma alíquota diferenciada e majorada, bem como a fixação de alíquota zero de PIS/COFINS sobre a receita auferida com a venda dos mesmos pelos demais participantes da cadeia produtiva (distribuidores, atacadistas e varejistas). Em outros termos, não se cogita do sistema de compensação entre créditos e débitos.

E foi por essa razão que a Lei nº 10.485, de 2002, fixou a tributação devida ao PIS e à COFINS no início da cadeia produtiva, fabricantes e/ou importadores de veículos automotores e autopeças, estabelecendo alíquota mais elevada nesta etapa de comercialização, desonerando a fase em que se integram as concessionárias, mediante atribuição de alíquota zero, nos termos dos seus artigos 2º, § 2º, II; 3º, § 2º, I e II; e 5º, parágrafo único. Ressalta-se que tais dispositivos não foram revogadas pela Lei nº 10.833, de 2003.

No que toca especificamente à COFINS, o art. 2º, §1º, III e art. 3º, I, “b”, c/c da Lei nº 10.833/2004, instituidora do regime de apuração não-cumulativa dessa Contribuição, prevê de forma expressa, na redação dada pela lei nº 10.865/2004. Veja-se:

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). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

III- no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

IV- no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei; (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:

a) (...);

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

(...)

Entendo que não se faz necessários maiores esforços de interpretação para se chegar a conclusão de que a alínea “b” do art. 3º acima citado, refere-se exatamente aos bens sujeitos à tributação concentrada, como aqueles revendidos pela Recorrente e que foram listados no §1º, III, do art. 2º da referida Lei nº 10.833, de 2002. Logo, é expressamente vedado descontar créditos calculados em relação aos veículos classificados nos códigos 87.01 a 87.06 da TIPI e aos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, adquiridos para revenda.

Tal vedação, por sinal, se acha também consignadas nos artigos 1º e 26, da IN SRF nº 594, de 26/12/2005, que consolidou a legislação acerca da incidência monofásica do PIS e da COFINS.

Desta forma, as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa da COFINS não podem descontar do montante apurado créditos calculados em relação aos produtos em apreço, quando adquiridos para revenda, uma vez que estes estão sujeitos à tributação monofásica.

Nessa linha, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos recursos especiais repetitivos Tema 1.093, por maioria de votos, fixou 05 teses relativas ao creditamento de PIS/Pasep e Cofins no sistema monofásico. As teses são as seguintes:

1 – É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica (artigos 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).

2 – O benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto.

3 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor; portanto, não permite a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelo artigo 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

4 – Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Por outras vezes, o STJ já havia se pronunciado a respeito do tema no mesmo sentido deste voto ao afirmar que a **incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento**. Precedentes: AgRg no Resp 1.221.142/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 18/12/2012. DJe 04/02/2013; AgRg no REsp 1.227.544/PR. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no REsp 1.256.107/PR, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 10/05/2012; AgRg no REsp 1.241.354/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 10/05/2012.” (REsp 1346181 / PE; DJe 04/08/2014; Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)

Também alega a Recorrente em seu recurso que, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/04, possui direito a apuração de créditos, no caso de vendas em que não haja tributação, entendo que a questão não merece maiores digressões dada as teses 2 e 3 do STJ, todavia, somente, para evitar eventuais alegações de omissões, entendo também não assistir razão a Recorrente.

Pois quanto à manutenção do crédito, somente seria possível, se à ela fosse permitido possuir o crédito. Dada a expressa vedação à apuração e apropriação de créditos nas aquisições para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, não existe crédito a ser mantido, ou seja:

(i) refere-se a “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” nas operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não incidência da COFINS, ou seja, trata-se de créditos legalmente autorizados da COFINS (neste caso o crédito está proibido); e

(ii) é regra geral que coexiste com vedação ao creditamento por norma específica.

Ora, só se mantém o que é possível possuir, se não há direito a crédito, não há como mantê-lo.

A incidência monofásica das contribuições discutidas incorre na inviabilidade lógica e econômica do reconhecimento de crédito recuperável pelos comerciantes varejistas e atacadistas, pois inexistente cadeia tributária após a venda destinada ao consumidor final, razão pela qual o art. 17 da Lei nº 11.033/04, afigura-se incompatível com este caso.

Por fim, o art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2004 não foi revogado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004, apenas, segundo disposição constante em seu art. 6º, houve alteração dos nos arts. 8º e 28 da Lei nº 10.865/2004, sem produzir nenhum reflexo na vedação prevista no art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.833/2004, ou seja, não revoga expressa ou tacitamente o inciso I, alínea "b", do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

E, para concluir, cabe salientar que nos termos do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, conforme entendimento exarado neste voto, a impossibilidade de creditamento, no regime não-cumulativo, dos valores de aquisição dos produtos relacionados na Lei nº 10.485/2002 (veículos automotores novos, peças e acessórios) aplica-se tanto à Contribuição para o PIS/Pasep quanto à COFINS.

1.2- Da imputação de multa isolada de 150% sobre falsa declaração em compensação previdenciária não homologada- DEBCAD 37.328.7470

A multa imputada à Recorrente foi fundamentada no artigo 89, § 10 da Lei nº 8.212/91, in verbis:

“Art. 89. (...)

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.”

Pelo que se verifica da redação do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91, há dois condicionantes à aplicação da penalidade em questão, sendo o primeiro a própria compensação indevida (“na hipótese de compensação indevida”) e o segundo, a comprovada

falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo (“quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”).

A Lei nº 14.689/2023 trouxe nova disciplina à imputação das multas aplicáveis em matéria fiscal.

A multa qualificada, majorada em razão da constatação de sonegação, fraude ou conluio na conduta do contribuinte deve ser lançada no patamar de 100% sobre a totalidade ou a diferença do tributo devido. Sendo que, somente, se imputará o antigo montante de 150% no caso de reincidência.

Na legislação anterior havia a previsão que a imputação da multa regular de ofício de 75% seria duplicada, ou seja, alcançaria 150% do tributo apurado aplicável aos autos de infração lavrados pela Receita Federal do Brasil.

Hoje, em regra, a multa de ofício tem como teto o patamar de 100%, salvo se ficar constatada reincidência e dolo no comportamento do contribuinte, ocasião que a multa qualificada se manterá no montante de 150% do débito lançado, porém por óbvio, o deslinde do caso dependerá de provas para constatação da reincidência do contribuinte.

Mas, como regra geral atual, se não constatada a reincidência, nem fraude, dolo, conluio, hoje, o montante a ser imputado é de 100% do valor do tributo devido.

Do auto de infração lançado constata-se que à Recorrente foi imputada multa de ofício no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento).

Pois bem.

Da antiga multa de 150%, qualificada em razão da constatação de conduta dolosa do contribuinte (artigo 44, §1º, VI da Lei nº 9.430/96), observa-se que a mesma foi, como regra geral, reduzida para 100%.

A lógica geral do sistema jurídico é que “*tempus regit actum*”, todavia, excepcionalmente, é admitida a retroatividade da lei dado que a regra geral da irretroatividade da lei opera como pressuposto de segurança jurídica (artigos 5º, XXXVI e 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal).

Existem situações excepcionadas em lei, nas quais o direito pode alcançar fatos pretéritos, tal como, a previsão contida no inciso II, do artigo 106, do CTN, o qual determina que advindo nova lei que comine penalidade mais benéfica ao infrator, do que aquela vigente no momento da ocorrência do fato gerador, essa nova lei pode ser aplicada a fato pretérito, desde que, não se trate de ato definitivamente julgado. Esse dispositivo é amplamente aplicado, tanto em sede de contencioso administrativo como judicial, sempre reconhecendo o direito dos contribuintes a terem a penalidade lançada diminuída, aplicando a novel legislação mais benéfica.

Daí, considerando que a multa de ofício imputada foi no patamar de 150%, consta-se que a Recorrente poderá ser beneficiada pela benignidade da nova lei.

Enfatizo aqui, que as novas disposições legais se aplicam, independentemente, da aplicação do voto de qualidade dado que o patamar da multa de ofício qualificada será de 100%, por força da retroatividade benigna aos casos pendentes de julgamento seja no contencioso administrativo ou judicial.

Por derradeiro, registra-se que incidem juros moratórios sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula deste CARF - 108, a aplico: *“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”*.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao presente recurso para, unicamente, reduzir a multa de ofício imputada ao patamar de 100% (cem por cento) em observância aos termos da Lei 14.689/2023, todavia, mantendo-se o auto de infração lançado.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima