



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

Processo nº 10830.725033/2015-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.303 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria COFINS-AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente HYUNDAI CAOA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2011 a 31/12/2011

PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA 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 10.485/02, 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 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

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

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de gastos com bens e serviços utilizados na preparação de veículos para revenda para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.
Nos termos da Súmula CARF nº 2 de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2011 a 31/12/2011

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (a) pelo voto de qualidade, quanto a glosa de bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação monofásica e quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado), que davam provimento ao Recurso nestes pontos; (b) por unanimidade de votos, quanto aos créditos de energia elétrica, créditos sobre serviços e produtos adquiridos na preparação de veículos novos para venda e o caráter confiscatório da multa.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente da turma), Maria Aparecida Martins de Paula, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS relativas aos períodos de apuração de outubro a dezembro de 2011.

No Termo de Verificação Fiscal o autuante informa que os lançamentos de ofício decorreram das seguintes glosas de créditos do regime não cumulativo das referidas contribuições:

- a) créditos de energia elétrica não comprovados, e de energia elétrica utilizada em estabelecimentos com CNPJ diverso do CNPJ da fiscalizada, não tendo sido apresentados os documentos solicitados pela fiscalização em diversas Intimações Fiscais;*
- b) créditos de bens adquiridos para revenda sujeitos ao modelo monofásico de incidência não cumulativa, utilizados indevidamente como “insumos” de sua atividade comercial;*
- c) créditos de serviços e produtos adquiridos pela empresa na preparação de veículos novos para venda, veículos de tributação monofásica.*

Cientificada dos lançamentos, a autuada apresenta impugnação, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

- 1. Quanto à glosa de créditos de energia elétrica utilizada em estabelecimentos com CNPJ diverso do CNPJ da fiscalizada, como é sabido, nos casos em que o estabelecimento é alugado, como nos casos em questão – informação de conhecimento da Fiscalização –, é necessária a regularização junto ao órgão distribuidor de energia elétrica para a alteração da responsabilidade do pagamento, o que ocorreu algum tempo depois de a Recorrente ter se estabelecido nos endereços constantes nas contas de energia, sendo que estas permaneceram em nome de outra empresa até a efetiva regularização;*
- 2. Tal fato, por si só, não comprova que a utilização da energia elétrica se deu por outra empresa que não a Recorrente, sendo equivocada a conclusão de que esta não possui direito ao crédito;*
- 3. Quanto à glosa de créditos de energia elétrica por falta de comprovação documental, a autoridade fiscal teve acesso a todos os registros contábeis vinculados às contas de energia consideradas para o cálculo do crédito da contribuição ao PIS e da Cofins, que são documentos legítimos para apropriação de crédito e comprovam sua certeza e liquidez, no entanto, preferiu ignorá-los;*
- 4. Outrossim, de modo a corroborar exhaustivamente a demonstração do crédito pleiteado, caso se entenda que a documentação já apresentada durante a fiscalização não é suficiente para comprovar o direito existente, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos, em homenagem aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal;*
- 5. No que tange aos créditos de bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação monofásica, a Autoridade Fiscal, por força da disposição contida no artigo 3º, inciso I, alínea “a”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, obsta a utilização dos créditos presumidos sem se atentar que o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, revogou referida limitação para garantir aos*

contribuintes atacadistas ou varejistas o direito ao crédito presumido na aquisição destes produtos;

6. *O referido artigo 17 é expresso ao dispor acerca da possibilidade de aproveitamento dos “créditos vinculados a essas operações”, ou seja, no caso dos produtos adquiridos para revenda nas condições elencadas pela Lei, não paira dúvida de que os valores despendidos em sua aquisição estão estritamente vinculados à operação de saída e, portanto, passíveis de gerarem o direito ao crédito presumido;*
7. *A existência de duas ou mais normas válidas que possuem prescrições normativas que conflitam entre si dá ensejo à denominada antinomia jurídica, fazendo-se presente, assim, um conflito normativo intertemporal;*
8. *O ordenamento jurídico pátrio prevê a utilização de três critérios básicos para a solução de conflitos normativos ou antinomias, quais sejam: (i) hierárquico; (ii) cronológico; e (iii) especialidade; conforme dispõe o artigo 2º, do Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil — LICC);*
9. *Deste modo, indubitável é a aplicação do critério “(ii)”, qual seja o cronológico, para a resolução do conflito em comento, uma vez que a Medida Provisória nº 206, de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.033, de 2004, foi editada posteriormente à Lei nº 10.865, de 2004 (introdutora da vedação contida nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003), o que conduz o aplicador à conclusão que foi a vontade do legislador autorizar o contribuinte ao aproveitamento dos créditos presumidos da contribuição ao PIS e da Cofins;*
10. *De outra parte, é preciso, ainda, reiterar que as disposições contidas no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, são de fato mais específicas para as operações da Recorrente do que as vedações contidas nos artigos 3º, inciso I, alínea “a”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pois buscou o legislador reconhecer a efetiva oneração das atividades de empresas como a Recorrente, que muito embora dêem saída das mercadorias tributadas à alíquota 0 (zero), arcaram com o custo da contribuição ao PIS e da COFINS substancialmente majorado, embutido no preço dos produtos sujeitos à sistemática monofásica adquiridos para revenda;*
11. *Resta claro, portanto, que o artigo 17, da Lei nº 11.033, de 2004, com vigência desde a publicação da Medida Provisória nº 206, de 2004, derogou a disposição de proibição ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da Cofins constante no artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, porquanto a situação regida pela norma tributária passou a ser a saída da mercadoria sob determinada situação legalmente prevista;*
12. *Importante destacar que a própria Autoridade Fiscal reconhece a aplicabilidade do artigo 17, da Lei nº 11.033, de 2004, ao discorrer sobre a glosa de créditos de serviços e produtos adquiridos pela empresa na preparação de veículos novos para venda, veículos de tributação monofásica;*
13. *Quanto a glosa citada no item anterior, entende que agiu em conformidade com a legislação tributária aplicável ao apurar e aproveitar-se dos créditos da contribuição ao PIS e da Cofins computados sobre os serviços e produtos utilizados na sua atividade empresarial, ou seja, insumos, nos moldes delimitados pelos artigos 290 e 299 do RIR/99;*
14. *Muito embora o legislador ordinário não tenha definido o conceito de insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à Cofins, prova disso é que combustíveis e lubrificantes são insumos na legislação de PIS/COFINS, mas não na de IPI, porque não se aglutinam ao processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada, nem se consomem no processo de industrialização em decorrência de contato físico ou de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por esse diretamente sofrida;*

15. *O conceito de insumo, para efeito de creditamento de PIS e Cofins, deve abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços essenciais à atividade do contribuinte;*
16. *É certo, portanto, que o conceito de insumo inclui fatores essenciais que concorrem para a formação de um bem ou para a prestação de serviço, os quais originaram a receita bruta, que, por sua vez, será a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, citando doutrina e jurisprudência que corroborariam seus argumentos;*
17. *Nesta linha, reconhecendo-se a ampla acepção do termo “insumo” dentro da legislação da contribuição ao PIS e da Cofins, pela sua direta relação com o auferimento de receita, deve-se admitir que todos os custos de comercialização e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na consecução de seus objetivos sociais são insumos, inclusive aqueles valores despendidos com colocação de tapetes, polimentos e lavagens, anúncios de jornal, transporte, peças, e outros semelhantes, arbitrariamente glosados pela Autoridade Fiscal, que, assim, viola sobremaneira o princípio constitucional da não cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da Constituição Federal;*
18. *A multa de ofício aplicada é confiscatória e desproporcional, ferindo a capacidade contributiva e o direito de propriedade da impugnante, devendo se ater a um limite que somente puna a Recorrente (10% a 20% do valor do tributo supostamente devido), sem significar confisco ou enriquecimento ilícito do Fisco;*
19. *Por fim, requer que seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.*

Ato contínuo, a DRJ-SALVADOR (BA) julgou a impugnação do contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los e não o fez.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/10/2011 a 31/12/2011

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. REGIME MONOFÁSICO.

Em se tratando de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, inexistente a possibilidade de creditamento quando da sua aquisição.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente aquelas previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/10/2011 a 31/12/2011

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. REGIME MONOFÁSICO.

Em se tratando de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, inexistente a possibilidade de creditamento quando da sua aquisição.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente aquelas previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/10/2011 a 31/12/2011

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Impugnação Improcedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Trata o presente processo de lançamento fiscal de PIS/Pasep e COFINS não cumulativos decorrente de glosas de créditos originários de gastos com energia elétrica, aquisição de bens para revenda sujeitos à tributação monofásica e aquisição de bens e serviços utilizados como insumos nas operações com veículos novos. Além disso, foi suscitada pela Recorrente a discussão sobre o caráter confiscatório da multa de ofício e juros sobre multa de ofício. A seguir, serão analisados separadamente os itens suscitados, em observância dos fatos e provas apresentados pela Recorrente.

a) Dos créditos de energia elétrica

Consta nos autos que a glosa dos créditos de energia elétrica decorreu da falta de apresentação de documentação comprobatória das despesas incorridas.

A Recorrente, por sua vez, argui que os seus registros contábeis são documentos legítimos para a apropriação do crédito e suficientes para comprovar a sua certeza e liquidez. Em consequência, não apresentou qualquer documentação adicional no contencioso administrativo.

Não resta dúvida que a escrituração faz prova a favor do Contribuinte dos fatos nela registrados, mas desde que esta seja mantida com observância das disposições legais e lastreada em documentos hábeis. No entanto, o que se percebe no caso ora analisado é que a empresa não apresentou a documentação necessária para comprovar as operações de compra de energia elétrica que lastrearam os lançamentos contábeis, sendo, por isso, objeto de glosa.

Na apuração de PIS/Cofins não cumulativos, a prova da existência do direito de crédito incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas. Considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Correta, portanto, a glosa efetuada por falta de apresentação da documentação comprobatória.

b) Glosa de bens adquiridos para revenda sujeitos à tributação monofásica

Em suma, aduz a Recorrente que o art. 17 da Lei nº11.033/2004 é expresso ao dispor acerca da possibilidade de aproveitamento e utilização dos créditos vinculados a

compra de produtos sujeitos a incidência monofásica (veículos novos e peças) com a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,60, para o PIS e COFINS, respectivamente.

Conforme se observa, os veículos novos e auto peças constantes dos anexos I e II da Lei nº10.485/2002 estão sujeitos ao regime de tributação monofásica (concentrada) para apuração do PIS e da COFINS, *in verbis*:

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

II -caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.18949, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

Depreende-se da legislação transcrita, que a tributação, quanto ao PIS e COFINS envolvidos em toda a cadeia econômica de venda de veículos novos, auto peças e acessórios, devem ser concentrados nos fabricantes e importadores desses produtos. A sistemática da monofasia adotada para o caso concentra a cobrança das contribuições em uma etapa da cadeia produtiva, desonerando a etapa seguinte. A indigitada lei também reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas ou varejistas com a venda dos referidos produtos.

É fato não contestado pela Recorrente que os dispositivos legais das Lei nº10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS), atinente ao artigo 3º, I, “b”, combinado com o artigo 2º, § 1º, III e IV, prevêm vedação expressa ao direito de crédito daqueles demais participantes da cadeia, tais como atacadistas e varejistas, *in verbis*:

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:*

(...)

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;

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;

(...)

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-no § 1º do art. 2º desta Lei.

(negritos nossos)

A controvérsia dos autos gira em torno da posterior revogação ou não da vedação acima transcrita pelo art.17 da Lei nº11.033/2004, como aduz a Recorrente. Transcrevo a seguir o referido dispositivo:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Tal vedação, a propósito, se acha também prevista 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.

Entendo que os dispositivos da Lei nº10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS) de vedação à apropriação de créditos, pelos atacadistas e varejistas no regime de monofasia em comento, não foram revogados de forma tácita pela Lei nº10.833/2003, conforme fundamentos que passo a expor.

O art.17 da Lei 11.033/2004 trata de manutenção de créditos existentes, e não de criação de créditos novos.

A referida lei foi resultante da conversão da Medida Provisória nº206/2004 (vigente a partir de 09/08/2004), que em seu art.16 dispôs originalmente sobre o mesmo conteúdo do art. 17 da Lei 11.033/2004, já anteriormente reproduzido.

Observa-se na Exposição de Motivos da Medida Provisória (EM nº 00111/2004 MF) explicitação quanto a natureza declaratória do dispositivo em comento, restando evidente que ele não possui qualquer natureza constitutiva:

19. As disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(negrito nosso)

Assim, confirmando o já afirmado anteriormente, o art.17 da Lei nº11.033/2004 não traz nenhuma hipótese nova de creditamento, mas apenas esclarece que os créditos (já previstos em lei) serão mantidos nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS. Tal dispositivo apresenta claramente um caráter explicativo e não interrogatório, como entende a Recorrente. Nesse sentido, se existe vedação legal expressa para apuração de apropriação de créditos na revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, logicamente, não existe crédito a ser mantido. Além do mais, o referido dispositivo se caracteriza como uma regra geral que não tem o poder de revogar dispositivo de norma especial, tal como se caracterizam aqueles presentes nas Leis nº10.833/2003 e 10.637/2002.

Nessa mesma direção, transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o mesmo entendimento quanto a impossibilidade de creditamento na situação em comento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

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.

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 nº 3402005.102 da 2ª turma, da 4ª Câmara, da Terceira Seção, de 17 de abril de 2018, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA ADQUIRIDOS POR COMERCIANTES ATACADISTAS E VAREJISTAS DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA DE QUE TRATAM OS §1º E 1ª DO ARTIGO 2º DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2002. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.

É vedado o creditamento na aquisição de bens para revenda dos produtos referidos nos §1º e §1A do artigo 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos das alíneas "b" dos incisos I dos artigos 3º das referidas leis. Tal disposição não foi revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, pois que não versa sobre hipóteses de creditamento, mas apenas sobre a manutenção de créditos, apurados conforme a legislação específica.

(Acórdão nº 3302004.443 da 2ª turma, da 3ª Câmara, da Terceira Seção, de 07 de julho de 2017, Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede)

Dessa forma, entendo que o art. 17 da Lei nº 11.033 não revogou de forma tácita ou expressa a vedação a apropriação de créditos da não cumulatividade de PIS e COFINS pelos atacadistas e varejistas na aquisição de bens para revenda sujeitos a incidência monofásica, prevista no artigo 3º, I, "b", combinado com os artigos 2º, § 1º, III e IV da Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

c) Créditos sobre serviços e produtos adquiridos na preparação de veículos novos para venda

Nesse item, é discutida a glosa operada pela Fiscalização quanto aos créditos calculados sobre produtos acrescentados aos veículos novos para colocá-los em condições de venda, tais como: tapetes, polimentos e lavagens, vistoria, anúncios de jornal, transporte, peças, e protetor de carter.

No entendimento da Fiscalização, tais produtos utilizados pela Recorrente não se enquadram no conceito de insumos da empresa para fins de creditamento.

A Recorrente, por sua vez, destaca que no conceito de insumo, para efeito de creditamento de PIS e COFINS, deve-se abstrair a concepção de materialidade inerente ao

processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção e prestação de serviços essenciais à sua atividade.

Inicialmente, cabe informar quais são as atividades desenvolvidas pela empresa, segundo consta no seu contrato social:

- a) *A representação e distribuição, no território nacional, dos produtos da marca Hyundai, especialmente de veículos automotores de passeio e de carga, peças de reposição e acessórios;*
- b) *A exploração da distribuição, revenda e comércio em geral de veículos de passeio e de carga, novos e usados da marca Hyundai;*
- c) *A revenda de veículos de passeio e de carga usados;*
- d) *A venda de peças, equipamentos e acessórios para veículos de passeio e de carga em geral;*
- e) *A prestação de serviços de oficina mecânica, funilaria e pintura, de revisão e manutenção de veículos de passeio e de carga em geral;*
- f) *A importação e exportação de veículos de passeio e de carga, peças e acessórios;*
- g) *A participação em outras sociedades, comerciais ou civis, nacionais ou estrangeiras, como sócia, acionista ou quotista e, ainda, a representação no país ou no exterior, de outras sociedades civis ou comerciais;*
- h) *Intermediação de Negócios de Terceiros envolvendo, também, serviços como Correspondente Bancário, visando o fornecimento de produtos e serviços de responsabilidade da Instituição Financeira contratante a seus clientes e usuários, dos quais são: (...)*

Para a solução da lide, oportuno também a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo, ao qual me filio:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.
NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

No entanto, requer a interessada que o conceito de insumo seja aplicada também ao seu ramo de atividade (comércio), mormente quanto aqueles produtos que são utilizados na preparação de veículos para revenda, tais como: tapetes, polimentos e lavagens, vistoria, anúncios de jornal, transporte, peças, e protetor de cárter.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

(negrito nosso)

Resta claro pelo texto do dispositivo transcrito que os gastos com preparação de veículos aqui não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas na preparação de veículos, embora possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Dessa forma, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

Ainda quanto ao tema, a Recorrente alega que a não cumulatividade tem previsão constitucional e não comportaria restrições pelo legislador infraconstitucional. No entanto, a análise da constitucionalidade de dispositivos de lei extrapolam a competência deste Colegiado. Essa matéria somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º.

Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

d) Caráter confiscatório da multa de ofício

A Recorrente alega o caráter confiscatório da multa autuada de 75%, bem como o desrespeito ao princípio capacidade contributiva.

Aplica-se a este item as mesmas observações colocadas quanto as arguições de inconstitucionalidade do item anterior.

e) Juros moratórios sobre a multa de ofício

De forma subsidiária, pugna a Recorrente pela improcedência da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício por absoluta ausência de previsão legal.

Quanto a esse tema, frequentemente discutido nas turmas deste Colegiado, adoto como minhas razões de decidir o entendimento constante no Acórdão 9303002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013, de Relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, *in verbis*:

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do 3º, do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

