



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

Processo nº 10950.006558/2008-89
Recurso nº 514.833 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.655 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de abril de 2011
Matéria Cofins não-cumulativa (estoque de abertura)
Recorrente DISMAR DISTRIBUIDORA MARINGÁ DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/01/2005

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

O crédito presumido da Cofins relativo ao estoque de abertura dos bens existentes na data de início da incidência não-cumulativa dessa contribuição é igual a 3% do valor do estoque.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/01/2005

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO (75%).

Tem fundamento no ordenamento jurídico a multa de ofício de setenta e cinco por cento incidente sobre o montante do tributo lançado. O princípio constitucional da vedação ao uso do tributo com efeito de confisco não alcança as penalidades do direito tributário. A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. A penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS. SELIC.

Exceto no mês do pagamento, na vigência da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros moratórios são equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 08/04/2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Quarta Turma da DRJ Curitiba (PR) que julgou procedente ^[1] o lançamento da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), regime não-cumulativo, fatos geradores do período de fevereiro de 2004 a janeiro de 2005, acrescida de juros de mora equivalentes à taxa Selic e de multa proporcional (75%, passível de redução) ^[2]. Ciência pessoal do lançamento a preposto da sociedade empresária em 13 de novembro de 2008.

Segundo a denúncia fiscal, o valor da exação é decorrente de divergências constatadas, em auditoria, entre o valor apurado e o utilizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária como crédito presumido relativo ao estoque de abertura ^[3] ^[4] ^[5], em 1º de fevereiro de 2004:

- montante calculado pelo sujeito passivo: 7,6% do estoque de abertura;
- montante apurado pela Fazenda Nacional: 3% do estoque de abertura ^[6].

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 163 a 182, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

Ressalta que efetuou a utilização do crédito presumido relativo ao estoque de abertura sob a alíquota de 7,6%, com fundamento no art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003 ^[7] ^[8] ^[9], que regulamentou o princípio da não-

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 195 e 196.

² Auto de infração às folhas 147 a 161.

³ Lei 10.833, de 2003, artigo 12, *caput*: A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

⁴ Lei 10.833, de 2003, artigo 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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (II) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [incisos I e II do artigo 3º com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004] [...].

⁵ A Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, é resultado da conversão da Medida Provisória 164, de 29 de janeiro de 2004, publicada na edição extra do Diário Oficial de 29 de janeiro de 2004.

⁶ Lei 10.833, de 2003, artigo 12, § 1º: O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

⁷ Lei 10.833, de 2003, artigo 3º, § 1º [redação original]: O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor: (I) dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês; (II) dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês; (III) dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês; (IV) dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.

cumulatividade. Diz que o legislador editou uma ‘regra de transição’, determinando que os bens adquiridos na vigência do regime cumulativo e que estivessem em estoque, no início do regime não-cumulativo, gerariam um crédito de tão-somente 3%, conforme § 1º do artigo 12 da Lei nº 10.833, de 2003. Entende que tal regra é incongruente com o sistema em que foi inserida, já que, embora os créditos dos bens havidos em estoque sejam apurados pela alíquota de 3%, as operações feitas com esse mesmo estoque continuam sendo oneradas com a alíquota maior de 7,6%.

Salienta que, ao tolher o crédito presumido sobre o valor do estoque, a partir da aplicação da alíquota minorada, o malsinado dispositivo institui verdadeiro imposto inominado, eis que resta descaracterizada sua natureza de contribuição, sujeita ao regime da não-cumulatividade.

Contesta a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor principal, alegando seu caráter confiscatório, solicitando a aplicação de 20%, conforme precedentes do TRF da 4ª e 3ª Região, suscitando, por fim, a exclusão dos juros de mora equivalentes à taxa Selic, aplicando-se os juros de mora de 1% ao mês nos termos do art. 161, § 1º, do CTN.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/01/2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. ESFERA ADMINISTRATIVA. INCABIMENTO.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao poder judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ESTOQUE DE ABERTURA.

Na sistemática de tributação pela forma de incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens e insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, no montante equivalente a aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

⁸ Lei 10.833, de 2003, artigo 3º, § 1º: Observado o disposto no § 15 deste artigo [papel imune], o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor: [redação dada pela Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, e redação atual, dada pelo artigo 36 da Lei 11.727, de 2008] (I) dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês; (II) dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês; (III) dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês; (IV) dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.

⁹ Lei 10.833, de 2003, artigo 2º, *caput*: 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).

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A falta de recolhimento ou de pagamento da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita o contribuinte à aplicação da multa de 75% e dos juros de mora com base na taxa Selic, por força de expressa previsão legal.

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 202 a 225 (volume II). Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa [¹⁰] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em dois volumes, ora processados com 229 folhas.

É o relatório.

¹⁰ Despacho acostado à folha 229 determina o encaminhamento dos autos para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 202 a 225 (volume II), porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca do lançamento da Cofins não-cumulativa, referente a fatos geradores do período de fevereiro de 2004 a janeiro de 2005, decorrente de divergências constatadas entre o valor apurado e o utilizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária como crédito presumido relativo a estoque de abertura, em 1º de fevereiro de 2004: o sujeito passivo da obrigação tributária entende acertado o desconto igual a 7,6% do estoque de abertura; a Fazenda Nacional limita esse crédito presumido em 3% do estoque de abertura.

O tema litigioso está regulado na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, resultado da conversão da Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003.

É certo que o artigo 3º, § 1º, c/c o *caput* do artigo 2º, ambos da Lei 10.833, de 2003, determina o crédito presumido da Cofins mediante a aplicação da alíquota de 7,6%. Essa alíquota, no entanto, é específica para cálculo do crédito presumido vinculado: (1) aos bens e serviços adquiridos no mês de apuração; (2) a despesas específicas, incorridas no mês; (3) a determinados encargos de depreciação e de amortização, incorridos no mês; e (4) aos bens cuja receita da venda integrou, em período anterior, a base de cálculo da contribuição, na forma dessa lei, no mês do recebimento da devolução dos bens vendidos. ^[11] ^[12] ^[13] ^[14]

Outrossim, o próprio artigo 3º, desta feita no § 3º, inciso III, da Lei 10.833, de 2003, restringe, expressamente, o direito ao crédito “aos bens e serviços adquiridos e aos

¹¹ Lei 10.833, de 2003, artigo 3º, § 1º [redação original]: O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor: (I) dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês; (II) dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês; (III) dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês; (IV) dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.

¹² Lei 10.833, de 2003, artigo 3º, § 1º: Observado o disposto no § 15 deste artigo [papel imune], o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor: [redação dada pela Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, e redação atual, dada pelo artigo 36 da Lei 11.727, de 2008] (I) dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês; (II) dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês; (III) dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês; (IV) dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.

¹³ Lei 11.727, de 23 de junho de 2008, artigo 41: Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação: [...] (VII) aos arts. 32 a 39, a partir de 1º de janeiro de 2009. [inciso incluído pela Lei nº 11.827, de 2008].

¹⁴ Lei 10.833, de 2003, artigo 2º, *caput*: 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).

custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei”. [15] [16]

Por outro lado, o artigo 12 da Lei 10.833, de 2003, fixou em 3% do valor do estoque o crédito presumido da contribuição relativo ao estoque de abertura dos bens existentes na data de início da incidência não-cumulativa da Cofins: 1º de fevereiro de 2004. [17] [18]

Entendo, por conseguinte, irreparável a exigência da Cofins não-cumulativa.

Quanto à multa contestada, ela tem natureza penal (multa de ofício), distinta da multa de caráter moratório, e foi aplicada em conformidade com o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996.

Igualmente impertinente, ao meu juízo, a alegada inconstitucionalidade do lançamento fundada em suposta extrapolação da capacidade contributiva e na inobservância da vedação ao confisco.

Malgrado posições doutrinárias em sentido contrário, não entendo extensível às penalidades do direito tributário a vedação constitucional ao uso do tributo com efeito de confisco. O tributo é uma “prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito” [19] e a penalidade é a sanção de ato ilícito.

A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. *Mutatis mutandis*, a penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias. As penas de perdimento do veículo [20], da mercadoria [21] e de moeda [22] são exemplos desse confisco.

Finalmente, a propósito da imposição de juros moratórios equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais,

¹⁵ Lei 10.833, de 2003, artigo 3º, § 3º: O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: (I) aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; (II) aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; (III) aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

¹⁶ Lei 10.833, de 2003, artigo 93: Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação: (I) aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004; [...].

¹⁷ Lei 10.833, de 2003, artigo 12, *caput*: A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

¹⁸ Lei 10.833, de 2003, artigo 12, § 1º: O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

¹⁹ Código Tributário Nacional, artigo 3º.

²⁰ Decreto-lei 37, de 1966, artigo 104.

²¹ Decreto-lei 37, de 1966, artigo 105, com um dos incisos alterado pelo Decreto-lei 1.804, de 1980.

²² Lei nº 9.069, de 1995, artigo 65, *caput* e § 1º, incisos I e II.

nenhum conflito vislumbro entre ela e o disposto no artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, visto que, em conformidade com a própria dicção do § 1º, a taxa de 1% ao mês somente prevalece “se a lei não dispuser de modo diverso”. No caso presente tem primazia o artigo 61, § 3º, c/c o artigo 5º, § 3º, ambos da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabeleceu, exceto para o mês do pagamento, a incidência de juros moratórios equivalentes à taxa Selic.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Tarásio Campelo Borges