



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

Processo n° 16832.000195/2010-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.102 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente Zamboni Comercial Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2007

REGIME MONOFÁSICO. REVENDEDOR. CREDITAMENTO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Não é possível o creditamento de PIS e COFINS, nos termos do artigo 17, da Lei Federal nº 11.033/2004, quando o contribuinte revende produtos tributados em regime monofásico.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, José Henrique Mauri, Marcelo Giovanni Vieira e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de PIS e COFINS em decorrência da glosa de créditos apurados no regime não-cumulativo das referidas contribuições, no período de fevereiro a dezembro de 2007, sob o fundamento de que os produtos sujeitos a tributação monofásica e os sujeitos a alíquota zero não geram créditos passíveis de aproveitamento.

Por bem descrever a matéria em litígio, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido:

Trata-se de auto de infração de PIS/Cofins (fls. 1.520/1.537), destinado a formalizar exigências de créditos acompanhados de multa de ofício, em decorrência de glosa de créditos (produtos monofásicos) apurados no regime não-cumulativo das referidas contribuições, no período de fevereiro a dezembro de 2007.

Cientificada do auto de infração (fls. 1521 e 1529), em 24/03/2010, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.539 e 1704), em 26/04/2010, onde alegou, em resumo, que:

1. há várias inconsistências e contradições no Termo de Constatação elaborado pelo Fiscal;

2. por exemplo, no Termo é afirmado que o contribuinte teria apresentado demonstrativo nos meses de abril e de junho a dezembro de 2007, quando na verdade apresentou de todo o período de 2007;

3. no Termo é afirmado que o segundo demonstrativo é igual ao primeiro demonstrativo apresentado, mas na verdade o segundo reflete as DACON retificadoras;

4. no MPF aparece o nome de outra empresa e não o da contribuinte;

5. a consideração de produtos monofásicos na apuração de créditos de PIS e Cofins decorreu de erro no cadastro de alguns produtos, o que não causou prejuízo ao Fisco, pois quando da revenda arcou com os respectivos débitos, resultando em recolhimento a maior da contribuição;

6. os referidos erros de cadastro foram eliminados na DACON retificadora, que serviu de base aos novos demonstrativos apresentados, que não foram considerados pelo Fiscal no seu levantamento;

7. nos demonstrativos dos produtos monofásicos constata-se claramente que as diferenças apuradas pela fiscalização decorreram de não ter sido consideradas as DACON retificadoras;

8. a Fiscalização deixou de considerar os débitos que a impugnante teve com o PIS/Cofins quando das saídas das mercadorias de onde provieram os créditos, o que viola o princípio da não-cumulatividade e causa grave lesão ao patrimônio da empresa;

9. não há mais qualquer vedação legal ao creditamento, por parte dos distribuidores de "leite em pó", dos valores recolhidos a título de PIS/Cofins pelos fabricantes na operação anterior, ainda que os comerciantes não estejam sujeitos aos tributos mencionados nas operações de alienação (alíquota zero);

10. além de se baixar o auto em diligência faz-se necessária perícia visando assegurar ampla defesa e comprovação de todos os fatos narrados na impugnação;

11. a multa aplicada fere o princípio da razoabilidade e proporcionalidade e o princípio de vedação ao confisco.

A impugnante requer, ao final: **(1)** seja cancelado o auto de infração, tendo em vista as várias incoerências e inconsistências presentes no Termo de Constatação, gerando nulidade, nos termos do art. 59 do PAF; **(2)** caso não seja cancelado o auto de infração, seja realizada diligência e perícia, em atenção ao princípio constitucional do contraditório; **(3)** se mantida a autuação, seja reduzida consideravelmente a multa aplicada, em atenção ao princípio do não-confisco.

A 5ª Turma da DRJ/RJ 2 manteve a autuação na sua integralidade, acórdão nº 13-35.146, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2007

Nulidade

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por AFRF competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Diligência

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

DACON retificadora

DACON retificadora apresentadas após o Termo de Início do procedimento não têm efeitos sobre apuração do crédito tributário afinal constituído pelo lançamento de ofício.

Inconstitucionalidade

Não compete à autoridade administrativa exercer controle de constitucionalidade de ato normativo legitimamente inserido no Ordenamento Jurídico, função própria, exclusiva e indelegável do Poder Judiciário.

Multa de 75%. Confisco.

E cabível a imputação da multa de 75% porquanto fundamentada na lei, sendo inaplicável o conceito de confisco constitucionalmente previsto, por não se revestir das características de tributo.

Crédito Tributário Mantido.

Impugnação Improcedente.

A Recorrente em seu recurso voluntário alega que a decisão da DRJ:

(i) deixou de observar as DACONs retificadoras apresentadas pela Recorrente ao longo do mandado de procedimento Fiscal, após intimação fiscal para tanto. A DRJ equivocou-se ao manifestar entendimento de que não seria possível apresentar DACON retificadora ao longo do procedimento de fiscalização. Muito embora, por equívoco, tenha efetivamente se aproveitado de crédito decorrente de entradas de produtos monofásicos, de igual modo arcou com PIS e COFINS incidente sobre essas saídas, que não deveriam ter sido tributadas;

(ii) ao apurar a base de cálculo do PIS e da COFINS devidos, deixou de observar os créditos apurados pela Recorrente nas operações de saída das mercadorias monofásicas, ferindo o princípio da não-cumulatividade;

(iii) é inegável, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/04, a possibilidade do contribuinte se creditar do PIS e da COFINS nas saídas tributadas a alíquota 0%;

(iv) não é possível a incidência de acréscimos moratórios sobre a multa de ofício.

Ao final, requer seja dado provimento integral ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminar

O lançamento tributário deve atender aos requisitos fixados no art. 142 do CTN, combinado com o art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

CTN Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto nº 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura.

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...)

A Recorrente alega que o lançamento seria nulo, porque a fiscalização não considerou as DACONs retificadoras.

Todavia, não se vislumbra qualquer nulidade no auto, como se demonstrará a seguir.

A autuação está fundamentada nos dispositivos legais que a regem e a descrição dos fatos já conduz às situações jurídicas que desencadearam o lançamento, pois a narração é clara, não deixando dúvida quanto ao fato imputado, o que permitiu à Zamboni Comercial Ltda identificar o fundamento da exigência fiscal.

Consta nos autos, que a Recorrente foi intimada de todos os atos, bem como foi exercido o amplo direito de defesa mediante contraditório regularmente instaurado, tendo sido ofertada a impugnação ao lançamento e apresentado o presente recurso voluntário.

Outrossim, restando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, e estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação sob exame, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Em suma, ausente qualquer violação às prescrições dos artigos 142 do CTN, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Mérito

Como relatado, as questões controvertidas nestes autos são: 1) direito ao crédito na aquisição para revenda de produtos submetidos à incidência monofásica e 2) direito ao crédito nas aquisições de produtos com alíquota zero (leite em pó).

A respeito do creditamento em relação à aquisição para revenda de produtos submetidos à incidência monofásica de PIS e COFINS, tem-se a base legal citada abaixo:

Os art. 2º, §1º e 3º, I, "a" e "b" da Lei nº 10.637/2002 (e nº 10.833/2003) dispõe, que:

Art. 2º. Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

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

(...)

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

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1 desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Por sua vez, o inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147/2000, prescreve:

Art. 1º. A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

(Redação dada pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

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

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

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00:

2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

Do texto normativo extrai-se que:

- O art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002 (e nº 10.833/2003), determina que podem ser descontados créditos em relação a bens adquiridos para revenda, mas não nas hipóteses das alíneas "a" e "b";
- Estão sujeitos à incidência monofásica de PIS e COFINS, **os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sendo que a aquisição desses produtos não dá direito a crédito.**

A Recorrente requer o creditamento das aquisições para revenda dos produtos monofásicos, quando a venda do produto for com alíquota zero, com base no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004:

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.

Entretanto, esse dispositivo não permite a manutenção do crédito relativo a aquisições de produtos submetidos à incidência monofásica destinados à revenda.

O sistema de tributação monofásica implica na concentração de tributação pelo PIS/COFINS no início da cadeia produtiva, ou seja, há a incidência de alíquotas mais elevadas em determinadas etapas da produção e importação, desonerando as fases posteriores da comercialização mediante atribuição de alíquota zero.

Dessa forma, o fato jurídico tributário ocorre uma única vez nas vendas realizadas pelos fabricantes/importadores, não havendo mais incidência dessas contribuições nas vendas realizadas nas etapas seguintes da cadeia econômica. A concentração funciona, por consequência, como uma antecipação da cobrança do tributo que normalmente seria cobrado nas etapas subsequentes.

Por isso, não há de se cogitar a possibilidade de creditamento dessas contribuições pela Recorrente, caso em que estaria ao mesmo tempo aproveitando-se de um crédito inexistente, em virtude do repasse ao comerciante ou consumidor final - que suporta economicamente a carga tributária -, beneficiando-se, ainda, da alíquota zero na revenda de tais bens.

Por outro lado, o direito de creditar-se a título de PIS/COFINS não está autorizado pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Pela análise dos dispositivos legais, conclui-se que não é possível a manutenção de crédito em relação à aquisição para revenda de produtos submetidos à incidência monofásica das contribuições.

Leite em Pó

A Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XI, reduziu a zero a alíquota do leite em pó, tanto na redação dada pela Lei nº 11.196/2005, quanto na redação vigente à época dos fatos geradores, dada pela Lei nº 11.488/2007, *verbis*:

Lei nº 10.925/2004

Art. 1 Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma ultrapasteurizado, destinado ao consumo humano. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

XI- leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, e leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

No tocante ao produto adquirido com alíquota zero (leite em pó), é vedado também o crédito na sua aquisição, conforme o §1º do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Dessa forma, não procedem as alegações da Recorrente no sentido de manter o crédito na aquisição do leite em pó.

Por fim, quanto a erros no cadastramento de produtos em sua contabilidade, cumpro citar trecho da decisão de piso que trata muito bem dessa questão, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Alega a contribuinte que retificou as DACON e os demonstrativos para corrigir os erros que decorreram de um cadastramento equivocado dos produtos na sua contabilidade, mas que a fiscalização não considerou os novos demonstrativos. Na verdade, a retificação dos DACON ocorreu após o início do procedimento fiscal, e não teria como afastar a aplicação da penalidade. E quanto à obrigação principal, ao promover as devidas correções - excluindo os créditos dos produtos monofásicos e do leite em pó - o próprio contribuinte acaba por admitir o cálculo da fiscalização.

A impugnante, de fato, ora admite o erro ao alegar ter retificado o seu cadastro, DACON e demonstrativos, ora sustenta o procedimento anterior de se creditar das operações glosadas pela Fiscalização.

Assim, entende-se que o cálculo e constituição do crédito tributário na forma apresentada pelo Termo de Constatação e Auto de Infração conformam-se aos mandamentos da legislação de regência.

Alegação da confiscatoriedade da multa aplicada

Todos os traços da multa aplicada estão previstos em lei, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos artigos 5º, II e 37, *caput* da Constituição e artigo 97 do CTN. Cumpre salientar ainda que, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, constatado o creditamento indevido, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa pertinente, que neste caso foi de 75%.

A caracterização da multa como efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF nº 02, dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, deve ser afastado também esse pleito da Recorrente.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Insurge-se a Recorrente contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Prescreve o art. 113 do CTN, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato jurídico tributário e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A Lei nº 9.430/1996 dispõe que os débitos com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 DJe 10/12/2012.

Por isso, correta a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora