



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

Processo n° 19311.720281/2012-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.799 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria PIS E COFINS
Recorrente BEIESDORF INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

REGIME MONOFÁSICO. LEI Nº 10.147/2000. FABRICANTES DE PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA OU DE TOUCADOR. REVENDA. INCIDÊNCIA.

Incidem as alíquotas diferenciadas previstas no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/2000 sobre as receitas oriundas da revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

ERROS MATERIAIS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

MULTAS. ABUSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Estando a penalidade e seu percentual expressamente previstos em texto legal, só cabe à administração verificar a presença dos pressupostos de fato para sua aplicação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a cobrança de juros de mora com base na variação da taxa Selic.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresse.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à tomada de crédito das contribuições sobre as operações contabilizadas sob os CFOP 2949 e 1102, conforme apurado em diligência, e para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado. Vencidos os Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento integral. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula, que votaram por manter os juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de autos de infração relativos ao PIS e à Cofins, com ciência pessoal do contribuinte em 15/06/2012, lavrados em razão da falta de recolhimento das contribuições no regime monofásico devidas pelos fatos geradores ocorridos entre fevereiro de 2008 e dezembro de 2010.

Segundo consta do termo de verificação fiscal (fls. 2531/2542), a atividade do contribuinte consiste na industrialização e comercialização de produtos de higiene e de toucador (marca Nívea). O contribuinte também realizou importações por encomenda e por conta e ordem desses mesmos produtos de outras empresas do grupo Beiersdorf. Foi constatado, ainda, que a fiscalizada adquiriu, para revenda, sabonetes da empresa Higident do Brasil Indústria e Comércio Ltda (Itajubá-MG). As mercadorias assim adquiridas foram revendidas para a comercial atacadista BDF – Nívea Ltda (CNPJ 43.389.383/0001-32). O contribuinte não tomou créditos de PIS e Cofins nem sobre as importações e nem sobre o valor das aquisições de sabonetes no mercado interno. Nas vendas à BDF-Nívea o contribuinte considerou que as receitas provenientes dessas operações estavam sujeitas à alíquota zero de PIS e de Cofins, invocando como base legal o art. 1º, § 1º da Lei nº 10.147/2000. Entende a fiscalização que essas vendas deveriam ter sido tributadas com as alíquotas de 2,2% (PIS) e de 10,3% (Cofins), pois a alíquota zero somente pode ser aplicada às receitas auferidas por empresas exclusivamente comerciantes, a teor do art. 1º combinado com o art. 2º da Lei nº 10.147/2000. Foi apurado também excesso na base de cálculo de créditos do PIS e Cofins nas linhas "02. Bens Utilizados com Insumos" das fichas 06A e 16A dos Dacon, sobre os totais mensais dos dispêndios efetivamente ocorridos e registrados nos Livros Registro de Entradas sob os CFOP 1101 e 2101 (compras para industrialização). Houve preenchimento incorreto de campos dos Dacon, uma vez que em todos os períodos de apuração foram omitidas informações referentes às devoluções de vendas e importações diretas, além de valores

relativos a bens adquiridos como insumos terem sido declarados como se fossem de bens destinados à revenda. Não foram informados nos Dacon valores relativos às despesas com energia elétrica. Diante das irregularidades constatadas, foram lavrados autos de infração para a exigência das contribuições com a multa de ofício agravada em 50% (art. 959, II, do RIR/99), por ter o contribuinte apresentado à fiscalização, fora do prazo regulamentar, os arquivos digitais do ano de 2008 no padrão exigido pela IN SRF nº 86/2001 e ADE Cofis nº 15/2001. A fiscalização menciona a inflição da multa regulamentar, em razão dos erros de preenchimento dos Dacon, nos termos do art. 7º, III e IV, e § 3º da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051/2004.

O contribuinte sintetizou sua impugnação da seguinte forma:

(i) Estão sujeitas à sistemática monofásica da Lei 10.147/00 e conseqüentemente à aplicação das alíquotas majoradas – 2,2% (PIS) e de 10,3% (COFINS) – apenas a receita bruta apurada pela pessoa jurídica que tenha procedido à industrialização ou à importação de produtos classificados sob as posições 3303 a 3307 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00;

(ii) Os insumos importados (na modalidade de conta e ordem) ou adquiridos no mercado nacional, que são utilizados na industrialização de produtos (classificados nas posições 3303 a 3307 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00) geram direito de crédito de PIS e COFINS à requerente;

(iii) A receita bruta decorrente da venda (mera revenda) dos produtos, ainda que classificados sob as posições 3303 a 3307 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, que não forem objeto de industrialização ou importação da requerente está sujeita à alíquota zero, na forma da Lei nº 10.147/00, sem direito a crédito de PIS e Cofins;

(iv) Em se tratando de importação, aquelas realizadas sob a modalidade conta e ordem, são referentes a insumos que são posteriormente utilizados pela requerente na sua atividade de industrialização, pelo que dão direito a créditos de PIS e Cofins, e a receita bruta decorrente da venda do produto final fica sujeita às alíquotas de 2,2% (PIS) e 10,3% (Cofins);

(v) As operações de importação por encomenda de produtos finais são realizadas por comerciais importadoras (terceiros) e os produtos assim importados não são submetidos a nenhuma forma de industrialização do art. 4º do RIPI; dessa forma, a receita bruta decorrente da venda desses produtos é sujeita à alíquota zero sem direito a crédito de PIS e Cofins;

(vi) Da mesma forma, em relação aos sabonetes, são adquiridos no mercado interno de pessoa jurídica industrial, sendo que cabe à requerente tão somente proceder à revenda sem nenhuma industrialização, o que conduz à conclusão de que é acertada a aplicação da alíquota zero de PIS e Cofins;

(vii) Todos os documentos, arquivos, demonstrativos e esclarecimentos foram apresentados à fiscalização durante o procedimento fiscal. Não obstante, há erros de interpretação quanto à legislação e aos fatos, e também nos cálculos realizados pela fiscalização, demonstrando total falta de consciência nos procedimentos adotados, pelo que caberia uma diligência para apurar corretamente os cálculos, em se considerando, *ad argumentandum*, que a presente impugnação não seja acolhida;

(viii) Nem pretenda a fiscalização atribuir o direito aos créditos de PIS e Cofins à requerente na ânsia de ter tributada a totalidade da receita da requerente na forma da Lei nº 10.147/00 (2,2% e 10,3% de PIS e Cofins, respectivamente), pois afronta toda a legislação e a sistemática tributária vigentes;

(ix) Como a requerente não cometeu nenhuma infração, descabidos a multa de ofício e os juros Selic. Com mais razão deve ser afastado o agravamento da multa de ofício, pois o pedido de prorrogação de prazo, que justifica o atraso e demonstra a boa-fé da requerente, atestam que a multa de 112,5% aplicada pelo fiscal é abusiva.

Por meio do Acórdão nº 38.820, de 03/09/2012, a 3ª Turma da DRJ – Campinas julgou a impugnação procedente em parte. Foram retificados erros materiais alegados e afastado o agravamento da multa.

A 3ª Turma da DRJ – Campinas decidiu as seguintes questões:

1) Quanto à sujeição das receitas da recorrente provenientes da mera revenda dos produtos discriminados no art. 1º da Lei nº 10.147/00, entendeu a turma de piso que o regime monofásico define os grupos de contribuintes que serão tributados com alíquotas diferenciadas em percentuais mais elevados do que aqueles aplicáveis ao regime geral. O art. 1º da Lei nº 10.147/2000 escolheu qual o grupo de contribuintes que seria tributado com alíquotas diferenciadas (pessoas jurídicas que importam ou industrializam os produtos de perfumaria e toucador). O inciso I, alínea “a”, do referido dispositivo estabeleceu a venda desses produtos como sendo a operação que ficaria sujeita às alíquotas majoradas. E o art. 2º desonerou a receita bruta decorrente de vendas desses produtos somente em relação às pessoas jurídicas que não se enquadrem na condição de industrial ou de importador. Este entendimento seria confirmado pelo art. 24 da Lei nº 11.727/2008, que reconheceu à pessoa jurídica fabricante de produtos sujeitos ao regime monofásico o direito ao crédito das contribuições, quando adquirir esses produtos de outra pessoa jurídica importadora ou fabricante para fins de revenda. Assim, a receita proveniente da revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, quando auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que tal receita decorra de mera revenda, sujeita-se às alíquotas diferenciadas da Lei nº 10.147/00, com direito ao crédito estabelecido no art. 24 da Lei 11.727/2008, tal como entendeu a fiscalização;

2) Quanto aos erros materiais cometidos pela fiscalização, a DRJ considerou improcedentes as alegações no sentido de que a fiscalização teria ignorado créditos sobre aquisições de matéria-prima; que a fiscalização teria exigido as contribuições sobre devoluções e reversões de vendas; e que a fiscalização aplicou as alíquotas diferenciadas em relação a produtos que estão excluídos da sistemática monofásica;

3) Foi acolhida a alegação de erro material em relação à utilização indevida do livro registro de entradas que continha erro em sua impressão. A DRJ efetuou a retificação dos cálculos utilizando as cópias do livro corretamente impressas;

4) A DRJ considerou que embora o termo de verificação tenha feito referência à multa regulamentar por erro no preenchimento do DACON, essa multa não foi aplicada no auto de infração;

5) A DRJ decidiu desagravar a multa de ofício, pois a própria fiscalização concedeu prorrogação de prazo para apresentação de arquivos magnéticos e não foi consignada a data de protocolo no documento que formalizou a entrega dos arquivos restantes por parte do contribuinte, fato que impossibilitou o julgador de aferir se a entrega dos arquivos se deu após

o novo prazo concedido pela fiscalização. A dúvida quanto ao cumprimento ou não do prazo prorrogado colocou em xeque o agravamento da penalidade;

6) Foi mantida a incidência da taxa Selic na forma posta no lançamento.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 07/11/2012 (fl. 2.819), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 08/11/2012 (fl. 2.822), insurgindo-se contra a decisão recorrida quanto à interpretação do alcance do regime monofásico estabelecido no art. 1º da Lei nº 10.147/00 e também em relação ao não acolhimento das alegações relativas aos erros materiais contidas na impugnação.

Quanto à questão do regime monofásico, reiterou as alegações contidas na impugnação, no sentido de que o simples fato da pessoa jurídica ser fabricante ou importadora de produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, não sujeita a totalidade de suas receitas às alíquotas diferenciadas de PIS e Cofins. Segundo seu entendimento, apenas estão sujeitas às alíquotas diferenciadas os produtos que sejam por ela industrializados ou importados diretamente. As receitas provenientes da mera revenda desses produtos enquadram-se no art. 2º da referida lei, ou seja, sujeitam-se à alíquota zero.

Na hipótese de sua interpretação não prevalecer, reafirmou a existência de erros materiais não acolhidos pela DRJ, quais sejam: a) a fiscalização só considerou créditos em relação à importação de produtos acabados, ignorando as DI apresentadas durante a fiscalização, que demonstram as matérias-primas que também dão direito a crédito (CFOP 2949); b) quanto à tributação das devoluções/reversões de venda, alegou que a fiscalização não considerou as contabilizadas sob os CFOP 1410 e 1411. A fiscalização só considerou as devoluções contabilizadas sob os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202; e c) existem produtos que a recorrente adquire para revenda (CFOP 1102 e 2102), que estão excluídos da sistemática monofásica. Entretanto a recorrente preencheu o DACON incorretamente de forma que esses produtos foram indicados como insumos, quando na verdade eram produtos destinados à revenda. Assim, o mero equívoco da recorrente não lhe retira o direito aos créditos dos produtos para revenda NCM 3401.30.00 e 3401.19.00.

Insurgiu-se contra a multa de 75%, sob o argumento de ser abusiva e confiscatória, citando julgados do Supremo Tribunal Federal para corroborar sua tese.

Atacou a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, alegando que sua cobrança viola o art. 150, inciso I, do CTN (sic). Na hipótese de ser mantida a aplicação da taxa Selic sob o crédito tributário lançado, requereu que ela não incida sobre a multa de ofício, conforme a pacífica jurisprudência do CARF.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, pugnando pela legalidade do lançamento, valendo-se dos argumentos a seguir resumidos:

1) A Lei nº 10.147/2000 estabeleceu incidência única das contribuições, que se realiza apenas sobre a indústria e o importador, atribuindo alíquota zero para os produtos especificados para o restante da cadeia. É nítido o objetivo do legislador concentrar a tributação na fase de produção, liberando a fase de comercialização, com o fim de facilitar o controle fiscal. A interpretação defendida pela recorrente contraria a lógica da instituição do regime monofásico porque o fisco teria que distinguir cada operação de venda realizada pela indústria de modo a determinar se o contribuinte estaria atuando ou não como industrial. A

receita bruta oriunda de quaisquer vendas de produtos de higiene pessoal, toucador e perfumaria, realizadas por quem seja produtor ou importador desse tipo de bem está submetida às alíquotas diferenciadas do regime monofásico. A norma não fez nenhuma distinção ou ressalva quanto à origem dos produtos vendidos pelos produtores ou importadores e nem determina a aplicação de alíquota zero sobre revendas desses bens praticadas por indústria. A lei é expressa em determinar a aplicação da alíquota zero apenas para varejistas;

2) No que concerne à tributação das receitas oriundas da venda de bens importados por conta e ordem, a defesa afirmou que a empresa somente importava, sob essa modalidade, matérias-primas utilizadas na industrialização de produtos de higiene e toucador e que, nesses casos, teria recolhido PIS e COFINS com base na Lei nº 10.147/2000. Entretanto, não existem nos autos documentos hábeis a infirmar a alegação da fiscalização, de que a recorrente procedeu à importação de produtos finais também nas modalidades de importação por conta e ordem;

3) Na modalidade de importação por conta e ordem, o importador de fato é aquele que encomenda a importação, o adquirente da mercadoria, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país. A *trading* que realiza a importação é mera mandatária do adquirente. O registro da declaração de importação em seu nome não caracteriza uma importação própria, mas sim, por ordem do adquirente. Tanto isso é verdade que a receita bruta da importadora (*trading*), para fins de incidência do PIS e COFINS, corresponde ao valor dos serviços prestados e, ainda, que não se caracteriza operação de compra e venda a emissão de nota fiscal de saída das mercadorias importadas, do estabelecimento do importador para o do adquirente. E também o importador não pode descontar eventuais créditos gerados pelo recolhimento dessas contribuições por ocasião da importação realizada. Quem tem o direito de aproveitar esses créditos é o adquirente. Tudo isso demonstra que o importador por conta e ordem está na mesma situação do importador direto para fins de enquadramento no regime monofásico;

4) Já no caso da importação por encomenda, que é aquela em que uma empresa adquire mercadorias do exterior com recursos próprios e promove o despacho de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante, a legislação determina que o direito ao desconto de créditos é do encomendante (art. 34 da IN 594/2005). Por seu turno o art. 24 da Lei nº 11.727/2008 determina que a pessoa jurídica fabricante de produtos sujeitos à incidência monofásica que adquire esses mesmos produtos de outra pessoa jurídica importadora ou fabricante, para fins de revenda no mercado interno, tem o direito de apurar créditos sobre a aquisição desses bens. Sendo assim, se cabe o desconto de créditos ao fabricante que não fabrica ou a importador que não importa, como afirmar que a alíquota de bens importados por encomenda seria zero?

5) Quanto aos sabonetes, a defesa não comprovou que os sabonetes foram revendidos sem sofrerem uma das operações de industrialização previstas na legislação;

6) Quanto aos erros materiais apontados no lançamento, a Procuradoria da Fazenda Nacional invocou a análise das planilhas feita pela DRJ, pugnando pela manutenção do que ali restou decidido;

7) No que tange aos consectários do lançamento de ofício, pugnou pela manutenção. Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, entende que tal incidência tem amparo legal porque o art. 139 do CTN estabelece que o crédito tributário compreende o tributo e a multa.

Por meio da Resolução nº 3403-000.525 o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem para que: a) a fiscalização verificasse e informasse se foram ou não considerados os créditos relativos às entradas de matérias-primas contabilizadas sob o CFOP 2949; b) se houve ou não exigência indevida das contribuições sobre devoluções/reversões de vendas contabilizadas sob o CFOP 1410 e 1411; e c) para que fosse esclarecido se houve glosa indevida de créditos decorrentes de bens adquiridos para revenda (CFOP 1102 e 2102).

Os autos retornaram com os documentos de fls. 3.530 a 3.778.

No relatório de diligência a fiscalização informou o seguinte:

1) as matérias-primas importadas por conta e ordem, registradas com CFOP 2949, não consideradas no lançamento de ofício, estão contabilizadas e consideradas no recálculo das contribuições, conforme demonstrativo anexo. A esse respeito, apesar dos erros no preenchimento dos DACON, não há óbice ao aproveitamento dos créditos correspondentes;

2) Os créditos sobre as compras para revenda com o código CFOP 1102, não consideradas no lançamento de ofício, foram contempladas no recálculo das contribuições, conforme demonstrativo anexo;

3) O créditos referentes às compras para revenda com o código CFOP 2102 já tinham sido contemplados no lançamento de ofício, porquanto referem-se às aquisições de mercadorias importadas através das comerciais importadoras Trop Companhia de Comércio Exterior, Cotia Vitória Comércio e Serviços S/A e Comexport Companhia de Comércio Exterior Ltda, conforme demonstrativo anexo;

4) Igualmente foram considerados no lançamento de ofício os créditos pertinentes às importações efetuadas diretamente pelo contribuinte, conforme demonstrativo anexo.

Em sua manifestação sobre a diligência, a defesa alegou, em síntese, o seguinte;

1) Em relação aos créditos CFOP 2102 a empresa apresentou todos os documentos que comprovam tais créditos, mas eles não foram considerados nem no lançamento de ofício e nem na diligência. A fiscalização deveria ter considerado as Notas Fiscais no tocante às operações sob o CFOP 2102 (compras de mercadorias no mercado nacional), cujas cópias já se encontram totalmente acostadas. Entretanto, apesar de não ter considerado essas notas, a fiscalização alega que foram consideradas outras operações para fins de créditos de PIS e COFINS no lançamento de ofício, o que, de fato, não se observa;

2) A fiscalização levou em conta os créditos com base em algumas DI equivocadamente, já que tais documentos nem geraram créditos para a requerente. Ainda que a fiscalização pudesse considerar as DI para fins de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, não foram indicadas na relação preparada pela fiscalização a totalidade dessas DI, o que demonstra que houve inconsistência no procedimento adotado pela fiscalização. Foi reiterado o pedido de que sejam considerados os créditos referentes às compras para revenda CFOP 2102, com base nos documentos já apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

São três as questões a serem enfrentadas por este colegiado: (i) sujeição da recorrente ao regime monofásico em relação a produtos revendidos; (ii) erros materiais cometidos pela fiscalização e (iii) legalidade dos consectários do lançamento de ofício e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A primeira questão posta para o deslinde deste colegiado consiste em saber se a pessoa jurídica, que industrializa ou importa produtos discriminados no art. 1º da Lei nº 10.147/00, deve submeter a totalidade das receitas auferidas com as vendas desses bens às alíquotas diferenciadas do regime monofásico, ou se esse regime só se aplica às receitas provenientes de vendas de produtos que efetivamente tenham sido industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

Entende o contribuinte que somente estariam sujeitas ao regime monofásico as receitas decorrentes de vendas de produtos industrializados ou importados diretamente pela pessoa jurídica. Para a recorrente, a lei não colocou a pessoa jurídica produtora ou importadora daqueles produtos automaticamente no regime monofásico, mas apenas uma parcela de suas receitas, exatamente aquela parcela proveniente da venda de produtos que tenham sido por ela industrializados ou importados.

Tendo em vista que as receitas que foram tributadas pela fiscalização neste processo foram auferidas em relação à venda de produtos que não foram efetivamente industrializados e nem importados diretamente pela recorrente, a defesa sustentou que tais receitas foram corretamente tributadas pelo contribuinte com a alíquota zero, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.147/00.

Por outro lado, a fiscalização e a decisão de primeira instância enveredaram por outro caminho, entendendo que a menção às pessoas jurídicas que promovam a industrialização ou a importação dos produtos de perfumaria, higiene pessoal ou de toucador, se refere à pessoa jurídica em si e não às operações de industrialização ou de importação propriamente ditas. No entender da administração, as receitas provenientes das vendas daqueles produtos estão sujeitas ao regime monofásico, independentemente de a pessoa jurídica industrial ou importadora ter efetivamente industrializado ou importado diretamente os produtos citados pela lei.

Seguindo esta vertente interpretativa, a receita proveniente da revenda dos sabonetes que foram adquiridos de estabelecimento industrial no mercado interno, estaria sujeita às alíquotas diferenciadas do regime monofásico, pelo simples fato de a recorrente revestir a condição de empresa industrial de produtos de perfumaria, higiene e toucador classificados nas posições da TIPI discriminadas no art. 1º, I, “b” da Lei nº 10.147/00.

Os fatos geradores abarcados pelos autos de infração ocorreram no período compreendido entre fevereiro de 2008 e dezembro de 2010, os quais eram regidos pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/00, com as redações introduzidas pelas Leis nº 10.548/02 e 10.865/04, *in verbis*:

“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:

I- incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) *omissis...*

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 9603.21.00: **2,2%** (dois inteiros e dois décimos por cento) e **10,3%** (dez inteiros e três décimos por cento);

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

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Art. 2º . São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, **pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições da Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.”

(Grifei)

Os dispositivos acima transcritos constituem exceção à regra geral de incidência das contribuições não-cumulativas estabelecida pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O objetivo do regime monofásico é facilitar a fiscalização dos tributos por meio da concentração da tributação em um número menor de contribuintes. O legislador atribui uma alíquota mais gravosa a um pequeno número de contribuintes, geralmente industriais e grandes atacadistas e desonera o restante da cadeia.

No caso específico dos produtos de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, o art. 1º da Lei nº 10.147/00 elegeu os contribuintes cujas receitas se sujeitam às

alíquotas diferenciadas e o art. 2º estabeleceu, por exclusão, os contribuintes que seriam desonerados.

À luz do art. 2º, estão desonerados todos os contribuintes que não forem industriais ou importadores dos produtos especificados no art. 1º, I, “b”, da Lei nº 10.147/00.

Em outras palavras, a lei desonerou os contribuintes que são exclusivamente comerciantes dos produtos especificados no art. 1º, I, “b” da Lei nº 10.147/00.

Se a desoneração recaiu sobre aqueles contribuintes que são exclusivamente comerciantes, a conclusão a que se chega é que a expressão “(...) **pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação (...)**” contida no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.147/00 abrange todas as pessoas jurídicas que sejam industriais **ou** importadoras daqueles produtos.

Portanto, se pessoa jurídica for industrial **ou** importadora dos produtos especificados no art. 1º, I, “b” da Lei nº 10.147/00 e auferir receita proveniente da venda desses produtos, essa receita estará sujeita às alíquotas diferenciadas do regime monofásico, independentemente de os produtos terem sido efetivamente industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

Essa interpretação é confirmada pelo fato de o art. 24 da Lei nº 11.727/08 ter concedido à empresa sujeita ao regime monofásico o direito de crédito sobre aquisições de desses produtos, quando efetuadas de outra pessoa jurídica importadora ou fabricante, para fins de revenda. Eis a transcrição do referido dispositivo legal:

“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

A interpretação sistemática dos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/00 e do art. 24 da Lei nº 11.727/08, permite estabelecer as seguintes regras para o regime monofásico:

- 1) se a venda dos produtos classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da TIPI for efetuada por pessoa jurídica que industrialize ou importe esses produtos, a receita será tributada com as alíquotas diferenciadas do regime monofásico;
- 2) se a venda dos produtos nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da TIPI for efetuada por pessoa jurídica exclusivamente comerciante (que não seja industrial e nem importador), a receita será tributada com alíquota zero;

- 3) se a empresa industrial ou importadora auferir qualquer outra receita que não seja proveniente da venda dos produtos especificados no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/00, deverá tributar essas receitas com as alíquotas estabelecidas no art. 1º, II, da Lei nº 10.147/00 (0,65% para o PIS e 3% para a Cofins);
- 4) se a empresa industrial ou importadora, sujeita ao regime monofásico, adquirir os produtos especificados no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/00 de outra empresa industrial ou importadora, poderá descontar a título de créditos de PIS e Cofins o valor dessas contribuições devidos pelo fornecedor em decorrência da operação.

Desse modo, é irrelevante perquirir sobre a origem dos produtos, se industrializados ou importados pela própria empresa, ou se adquiridos de terceiros para revenda, pois o único critério estabelecido no art. 1º, I, "b", da Lei nº 10.147/00 é a natureza do produto vendido.

Alegou a defesa que a fiscalização só teria considerado créditos em relação à importação de produtos acabados, ignorando as DI apresentadas durante a fiscalização, as quais demonstrariam a existência de matérias-primas que também dão direito a crédito (CFOP 2949).

No que concerne a essa alegação de fato, na diligência efetuada a fiscalização reconheceu que no lançamento de ofício tais créditos não haviam sido considerados, tendo efetuado o recálculo das contribuições, em relação ao qual a defesa não apresentou contestação, devendo ser acatado o recálculo elaborado pela fiscalização.

Outro erro material alegado pelo contribuinte foi a suposta tributação das devoluções/reversões de venda. Segundo a defesa, a fiscalização não teria considerado nas exclusões da base de cálculo as devoluções/reversões contabilizadas sob os CFOP 1410 e 1411.

Os CFOP 1410 e 1411 se referem a operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

No quesito "b" da diligência, foi solicitado à fiscalização que se manifestasse acerca da exigência ou não das contribuições sobre operações com mercadorias realizadas sob os CFOP 1410 e 1411.

O relatório de diligência não se manifestou sobre esse quesito e também nada foi alegado a respeito pela defesa na manifestação quanto à diligência.

Sendo assim, a solução da questão passa pela análise da distribuição do ônus da prova.

Verificando-se as planilhas que acompanham o termo de verificação, fls. 2573 a 2581, constata-se que foram consideradas devoluções e reversões de vendas registradas sob os CFOP 1201, 1202, 2201 e 2202. Tais valores de reversões foram utilizados na dedução das bases de cálculo, conforme comprovam os demonstrativos de fls. 2586 a 2597.

Em sede de impugnação e de recurso voluntário, a defesa alegou que não teriam sido deduzidas as reversões contabilizadas sob os CFOP 1410 e 1411, mas nenhum documento foi juntado para comprovar tal alegação.

Apenas em dezembro de 2012 é que a defesa juntou a petição de fls. 2977 e seguintes, colacionando os documentos que no seu entender comprovariam os erros materiais alegados. Foi em razão dessa petição que o julgamento foi convertido em diligência.

O exame dos documentos de fls. 3318 a 3325 embora revelem que no livro de IPI existem operações contabilizadas sob os CFOP 1410 e 1411, não comprovam a magnitude valor que deveria ser excluído, pois nos referidos documentos em vez de a defesa demonstrar mês a mês os valores das exclusões pretendidas, demonstrou a apuração de créditos das contribuições sobre tais operações.

Ora, a demonstração do cálculo de créditos sobre operações contabilizadas sob os CFOP 1410 e 1411 é totalmente incompatível com a alegação contida no recurso de que tais operações não foram ou não teriam sido excluídas das bases de cálculo pela fiscalização.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 exige que a contestação do contribuinte seja específica e que venha acompanhada das provas que possuir. Não tendo sido específico quanto ao valor da exclusão pretendida; não tendo apresentado as notas fiscais hábeis a dar suporte às operações CFOP 1410 e 1411, bem como sua contabilização; e não tendo contestado a omissão da fiscalização quanto ao item "b" da diligência, só resta a este colegiado rejeitar a alegação do contribuinte.

Alegou a defesa que a empresa adquire para revenda (CFOP 1102 e 2102) produtos que são excluídos do regime monofásico. Entretanto, preencheu o DACON incorretamente de forma que esses produtos foram indicados como insumos, quando na verdade eram produtos destinados à revenda. Entende a recorrente que o mero equívoco no preenchimento do DACON não lhe retira o direito aos créditos dos produtos para revenda NCM 3401.30.00 e 3401.19.00.

Quanto a esta alegação, a fiscalização admitiu na diligência que não havia considerado os créditos na apuração original em relação aos CFOP 1102 e efetuou o recálculo no demonstrativo que acompanhou o relatório de diligência. Não houve contestação do contribuinte quanto a este cálculo.

Entretanto, quanto ao CFOP 2102 a fiscalização afirmou que já havia considerado tais créditos na apuração original, pois se referem a operações com as empresas citadas no termo de diligência.

A defesa contestou essa afirmação da diligência, sob o argumento de que os créditos sobre mercadorias adquiridas para revenda não foram considerados nem na apuração original e nem na diligência.

Mais uma vez a solução da questão deve ocorrer pelo ônus da prova.

Em sede de recurso voluntário e de impugnação a defesa, além de não ter se desincumbido do ônus da prova, foi genérica na sua alegação, pois não indicou quais os valores e nem os períodos de apuração em que os créditos não foram considerados.

O mesmo se deu na manifestação em relação à diligência.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 exige que a contestação do contribuinte seja específica e que venha acompanhada das provas que possuir. Não tendo sido específico quanto aos valores e períodos dos créditos pretendidos; não tendo apresentado as notas fiscais relativas aos CFOP 2102 e nem demonstrado sua contabilização, só resta a este colegiado rejeitar a alegação do contribuinte.

Relativamente à multa de ofício, estando a penalidade expressamente prevista em texto legal, só cabe à administração verificar a existência dos pressupostos de fato para sua aplicação.

Alegações relativas à abusividade ou à inconstitucionalidade da multa de ofício, estão fora da alçada de competência das esferas administrativas de julgamento e devem ser levadas ao Poder Judiciário, se for o caso, a teor da Súmula CARF nº 2.

No que tange à exigência dos juros de mora com base na taxa Selic, a questão também já está pacificada no âmbito do CARF, a teor da Súmula CARF nº 4.

Por fim, quanto à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, tal questão já foi enfrentada por este colegiado em inúmeros julgados, entre os quais o Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013, relatado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, a quem peço licença para adotar seus fundamentos, *in verbis*:

"(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários administrados** pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” (grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis” .

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“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.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional **e os decorrentes de contribuições** arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal - Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, **juros de mora equivalentes à taxa referencial do**

Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Rosaldo Trevisan”

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à tomada de crédito das contribuições sobre as operações contabilizadas sob os CFOP 2949 e 1102, conforme apurado em diligência, e para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Como afirmado pelo Cons. Antônio Carlos Atulim em seu voto, são três as questões a serem enfrentadas pelo colegiado: (i) sujeição da recorrente ao regime monofásico em relação a produtos revendidos; (ii) erros materiais cometidos pela fiscalização e (iii) legalidade dos consectários do lançamento de ofício e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Na ocasião da votação, sustentei que no que refere aos itens “ii” e “iii”, o entendimento esposado pelo relator seu voto não merecia reparos, inaugurando divergência relativa ao item “i”.

Diante de uma leitura mais detida da documentação do processo, bem como do Acórdão da DRJ de Campinas, verifiquei que a aplicação das alíquotas às receitas do Recorrente obedeceram estritamente a esquemática elaboração do Ilustre Relator:

A interpretação sistemática dos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/00 e do art. 24 da Lei nº 11.727/08, permite estabelecer as seguintes regras para o regime monofásico:

1) *se a venda dos produtos classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da TIPI for efetuada por pessoa jurídica que industrialize ou importe esses produtos, a receita será tributada com as alíquotas diferenciadas do regime monofásico;*

2) *se a venda dos produtos nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da TIPI for efetuada por pessoa jurídica exclusivamente comerciante (que não seja industrial e nem importador), a receita será tributada com alíquota zero;*

3) *se a empresa industrial ou importadora auferir qualquer outra receita que não seja proveniente da venda dos produtos especificados no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/00, deverá tributar essas receitas com as alíquotas estabelecidas no art. 1º, II, da Lei nº 10.147/00 (0,65% para o PIS e 3% para a Cofins);*

4) *se a empresa industrial ou importadora, sujeita ao regime monofásico, adquirir os produtos especificados no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/00 de outra empresa industrial ou importadora, poderá descontar a título de créditos de PIS e Cofins o valor dessas contribuições devidos pelo fornecedor em decorrência da operação.*

Diante disso, reformo meu entendimento pretérito para aderir integralmente ao voto do Relator, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à tomada de crédito das contribuições sobre as operações contabilizadas sob os CFOP 2949 e 1102, conforme apurado em diligência, e para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

(Assinado com certificado digital)

Carlos Augusto Daniel Neto