



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.720442/2019-49
ACÓRDÃO	3102-004.289 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JURUA FLORESTAL EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2014

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. CRÉDITOS ORIUNDOS DE OPERAÇÕES COM O EXTERIOR. UTILIZAÇÃO.

Apenas são isentas as receitas comprovadamente oriundas de exportações. No mesmo sentido, para deduções e compensações de créditos decorrentes de operações com o exterior, é necessário provar a sua efetiva existência.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2014

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. CRÉDITOS ORIUNDOS DE OPERAÇÕES COM O EXTERIOR. UTILIZAÇÃO.

Apenas são isentas as receitas comprovadamente oriundas de exportações. No mesmo sentido, para deduções e compensações de créditos decorrentes de operações com o exterior, é necessário provar a sua efetiva existência.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 100%. Por voto de qualidade, para não acolher a redução da multa de ofício de 150% para 75%, nos termos do voto divergente apresentado pelo conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa e Sabrina Coutinho Barbosa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Fabio Kirzner Ejchel – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luís Cabral.

RELATÓRIO

Para fins de economia processual, adoto como relatório os fundamentos constantes no acórdão recorrido, os quais retratam adequadamente os fatos que originaram o presente litígio, conforme transcrição a seguir:

1. Da Autuação

Fl. 209 DRJ/SDR Fls. 209 Trata o presente processo dos Autos de Infrações (fls. 02 a 15), lavrados contra a Contribuinte acima identificada, para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.864.721,29 (dois milhões, oitocentos e sessenta e quatro mil, setecentos e vinte e um reais e vinte e nove centavos), estando assim distribuído:

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.....	R\$ 807.495,14;
Juros de Mora (calculados até 03/2018).....	R\$ 335.002,80;
Multa Proporcional (passível de redução).....	R\$ 1.211.242,69;
Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.....	R\$ 175.301,44;
Juros de Mora (calculados até 03/2018).....	R\$ 72.727,10;
Multa Proporcional (passível de redução).....	R\$ 262.952,12.

Segundo o “Relatório de Encerramento da Ação Fiscal” (fls. 14 a 18), foi apurada a infração “INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO”, aplicável à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 09 a 15) e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 02 a 08). Os enquadramentos legais encontram-se discriminados nos respectivos Autos de Infração.

Abaixo, são citados os fatos e os elementos utilizados na constituição do lançamento tributário:

a) Auto de Infração PIS e COFINS:

a.1) “o sujeito passivo, a partir da análise das Notas Fiscais Eletrônicas (NF e), apresentou indícios de atividade no ano-calendário de 2014, porém deixou de transmitir ao Portal SPED as Escriturações Fiscais Digitais das Contribuições (EFD-Contribuições) dos meses de fevereiro a dezembro/2014. A única escrituração do tipo transmitida foi a do mês de janeiro/2014, porém sem qualquer valor informado”;

a.2) “através dos Termos de Intimação Fiscal N° 001/2018 e N° 003/2018, foi intimado a retificar a EFD-Contribuições do mês de janeiro/2014 e a apresentar as escriturações alusivas aos meses de fevereiro a dezembro/2014, bem como entregar à fiscalização a relação das aquisições geradoras de crédito da COFINS não-cumulativa”;

a.3) “o sujeito passivo não atendeu a nenhuma das intimações acima, o que levou a fiscalização a apurar os débitos mensais dessa contribuição, da seguinte forma:

I - com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), foram apuradas as vendas de produtos considerados tributáveis, conforme planilha denominada 'Vendas de Produtos - Tributáveis - PIS/COFINS', anexa. Importante notar que, nessa planilha, aos produtos classificados nos códigos NCM 44011000, 44034900, 44039900, 44039990, 44072900, 44072990, 44079990 e 44092900 foi atribuído o Código de

Situação Tributária (CST) "7", como se isentos da contribuição fossem; ao produto classificado no código NCM 44079990 também foi atribuído, em algumas operações, o CST "6", como se o mesmo estivesse sujeito à alíquota zero da contribuição. Todavia, todos esses produtos estão sujeitos à alíquota básica, motivo pelo qual foram considerados normalmente como tributáveis.

II - com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), foram apuradas as vendas de serviços considerados tributáveis, conforme planilha denominada 'Vendas de Serviços Tributáveis - PIS/COFINS', anexa. Importante notar que, nessa planilha, o sujeito passivo considerou todos os serviços prestados como isentos da contribuição (CST "7"). Todavia, todos esses serviços estão sujeitos à alíquota básica, motivo pelo qual foram considerados normalmente como tributáveis.

III - a partir das duas planilhas acima mencionadas, foi elaborada a planilha denominada 'Vendas Tributáveis - Resumo Mensal', anexa.

IV - tendo por base a Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI), a fiscalização apurou as aquisições de insumos geradoras de crédito da contribuição, conforme planilha denominada 'Compras de Insumos', anexa, e, ainda, as aquisições de energia elétrica, também geradoras de crédito, conforme planilha denominada 'Compras de Energia Elétrica', anexa.

V - os encargos de depreciação, em relação aos quais também é admitido o crédito da contribuição, estão demonstrados na planilha denominada 'Razão -

Conta 1034 - Depreciação Acumulada', anexa, elaborada com base na Escrituração Contábil Digital (ECD).

VI - finalmente, as planilhas denominadas 'PIS e COFINS - Apuração das Diferenças a Lançar', anexa, elaborada a partir dos elementos acima, demonstra, mês a mês, o cálculo da contribuição devida, o cálculo dos créditos apurados e os utilizados e, ao fim, o saldo a pagar”.

a.4) “a fiscalizada, porém, deliberadamente, deixou de confessar as dívidas assim apuradas, uma vez que, além de não apresentar as EFD-Contribuições, não as declarou em DCTF. A única DCTF apresentada em relação ao ano-calendário de 2014 foi a do período de apuração "janeiro/2014", porém sem qualquer débito declarado (vide, anexo, o relatório com os dados do processamento)”; a.5) “não houve, também, qualquer recolhimento dessa contribuição, como se comprova pelo relatório "DARF- Resumo dos Recolhimentos Efetuados", anexo)”; a.6) “os relatos acima no que tange a falta de declaração dos tributos devidos em DCTF, bem como, a falta de apresentação as EFD- Contribuições comprovam a inércia do contribuinte para com o fisco, ficando, assim, patente que havia uma intenção dolosa da sua parte em retardar o conhecimento dos débitos por parte da autoridade tributária, tal comportamento, está tipificado no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, transferindo-se o prazo decadencial para o artigo 173 do mesmo diploma legal”.

b) Qualificação da Multa de Ofício: “os fatos acima descritos são bastante claros quanto à intenção dolosa do sujeito passivo de retardar o conhecimento dos débitos por parte da autoridade tributária, omitindo a apresentação das EFD-Contribuições e das DCTF, deixando de recolher, também, os valores devidos”, com fundamento no artigo 957, inciso II, do Decreto nº 3000/1999, artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, e artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.037/1990.

2. Da Impugnação Ciente em 20/03/2019 (fl. 129), em 18/04/2019, através da apresentação de instrumento impugnatório (fls. 135 a 151), a Impugnante, através de seu representante legal, alegou, em síntese, que:

a) Impossibilidade de Tributação do PIS e da COFINS Sobre Receitas de Exportação:

a.1) “a fiscalização em evidente equívoco quando da apuração do PIS e da COFINS incluiu receitas de exportação e deixou de computar créditos relativos à exportação a que o Impugnante faz jus”, nos termos do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 e do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002); a.2) “a autoridade julgadora deixou de buscar a verdade material quando autuou valores exportados por haver simples erro na classificação utilizada nas Notas Fiscais emitidas. Para um maior esclarecimento desta autoridade julgadora e comprovação do equívoco da autoridade lançadora, espandendo-se quaisquer dúvidas sobre a questão, efetuou se planilhas contendo as vendas efetuadas para exportação”.

b) Multa Qualificada:

b.1) “é clara a confusão do Auto de Infração quando na descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades, a autoridade fiscal intitula a infração como 'Falta ou Insuficiência de Recolhimento', infração essa enquadrada no inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com previsão de aplicação de multa de ofício no percentual de 75% e posteriormente usa a argumentação de sonegação, com qualificação da multa por um mero indício de irregularidade”; b.2) “a multa qualificada não pode prescindir de uma prova robusta do elemento subjetivo, ou seja, do dolo, o fiscal não trouxe aos autos qualquer conduta praticada pelo Recorrente destinada a alterar as características do fato gerador”; b.3) “não é possível a mera presunção de sonegação, mesmo diante da ausência de transmissão das declarações em um exercício (sem caracterização de contumácia), visto que tal fato não é suficiente para caracterização do dolo, da deliberada intenção de fraudar o Fisco”.

c) Sanção Com Efeito Confiscatório:

c.1) “a Impugnante não desconhece que a aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco para as sanções tributárias, nos termos do art. 150, inciso IV, da CF/88, vem sendo considerada incabível na esfera administrativa”; c.2) “entretanto, fato é que o Supremo Tribunal Federal vem repetidamente afastando penalidades tributárias em patamares superiores ao da obrigação principal exatamente como

ocorrido no caso dos autos, na remota hipótese de serem consideradas procedentes as acusações fiscais”;

c.3) “há caso, inclusive, em que a decisão foi tomada com repercussão geral, o que justificou a inclusão do presente tópico na Impugnação, a fim de que a matéria seja devidamente analisada por este Egrégio Tribunal Administrativo, especialmente sob o prisma a força vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal”;

c.4) “assim, a discussão do efeito de decisões vinculativas do Excelso STF no julgamento administrativo é matéria que não pode deixar de ser analisada, motivo pelo qual se pugna pelo exposto posicionamento de V. Sas. no presente caso”.

Por fim, faz os seus pedidos nos seguintes termos: “que seja recebida a presente Impugnação, posto que tempestiva, e nas razões de defesa seja julgada improcedente os lançamentos de ofício referentes ao PIS e COFINS, ano-calendário 2014”.

É o relatório.

Seguindo à marcha processual, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte, ora recorrente, conforme ementa da decisão transcrita a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

Incabível a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade na esfera administrativa visando afastar uma obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de sua competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2014

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. CRÉDITOS ORIUNDOS DE OPERAÇÕES COM O EXTERIOR. UTILIZAÇÃO.

Apenas são isentas as receitas comprovadamente oriundas de exportações.

No mesmo sentido, para deduções e compensações de créditos decorrentes de operações com o exterior, é necessário provar a sua efetiva existência.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO DEMONSTRADO. PROCEDÊNCIA.

Correta a qualificação da multa de ofício na situação em que o contribuinte não entrega a EFD-Contribuições, entrega DCTF com valores zerados, despeito do

exercício de atividade comprovada pela emissão de notas fiscais. Dessa conduta sobressai o intuito de impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. CRÉDITOS ORIUNDOS DE OPERAÇÕES COM O EXTERIOR. UTILIZAÇÃO.

Apenas são isentas as receitas comprovadamente oriundas de exportações. No mesmo sentido, para deduções e compensações de créditos decorrentes de operações com o exterior, é necessário provar a sua efetiva existência.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO DEMONSTRADO. PROCEDÊNCIA.

Correta a qualificação da multa de ofício na situação em que o contribuinte não entrega a EFD-Contribuições, entrega DCTF com valores zerados, despeito do exercício de atividade comprovada pela emissão de notas fiscais. Dessa conduta sobressai o intuito de impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Mediante Recurso Voluntário, a matéria de fundo sustentada pela recorrente é correlata àquela contida em sua impugnação restando, pois, ausentes novos fatos e/ou provas.

O processo foi a mim distribuído para julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Cumpridos os requisitos formais de admissibilidade, conheço do recurso voluntário interposto pela recorrente e determino seu regular processamento.

Extrai-se do relatório que o litígio diz respeito à exigência das contribuições ao PIS e à COFINS em razão da ausência de confissão dos tributos nas transmissões das EFD-Contribuições e DCTF no ano-calendário de 2014 bem como, do correspondente recolhimento. Cumulativamente, foi exigida multa qualificada no percentual de 150%, sob a alegação de existência de dolo nas omissões perpetradas nas referidas obrigações pela empresa, ora Recorrente.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) afastou a tese apresentada pela Recorrente em impugnação, porque de um lado a autoridade fiscal teria demonstrado não só a

irregularidade cometida pela Recorrente na falta do pagamento das contribuições como, ainda, a intenção dolosa por parte da Recorrente ao transmitir da DCTF zerada como, também, por ter deixado de entregar a própria EFD-Contribuições, confira-se trecho:

A conduta de entregar declarações não preenchidas ou mesmo incompletas, caracteriza a intenção de retirar do âmbito de conhecimento da autoridade fiscal informações e fatos que caracterizem a ocorrência do fato gerador tributário. No presente caso, a Impugnante, além de somente ter transmitido a DCTF referente a Janeiro/2014, não declarou quaisquer débitos (fls. 198 e 199), não apresentou a EFD – Contribuições, sobressaindo a intenção de claramente eximir-se dos tributos devidos. Além disso, a Impugnante não comprovou ter efetuado os pagamentos referentes ao PIS e à COFINS.

A Recorrente se insurge contra a decisão recorrida arguindo que as efetuadas foram destinadas a estabelecimento exportador e, por isso, suas operações são equiparadas a exportação que, por sua vez, não estão no campo de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS (inciso I do art. 6º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002). Ainda sustenta que a multa de ofício agravada se baseia em presunções de má-fé e, por isso, pede o cancelamento da penalidade.

Em sua defesa apresenta planilha com as operações realizadas.

A temática central do lançamento se baseia na falta de provas da venda realizada pela Recorrente com fins de exportação (direta ou indireta), confira-se (e-fl. 17/18):

Através dos Termos de Intimação Fiscal Nº 001/2018 e Nº 003/2018, foi intimado a retificar a EFD-Contribuições do mês de janeiro/2014 e a apresentar as escriturações alusivas aos meses de fevereiro a dezembro/2014, bem como entregar à fiscalização a relação das aquisições geradoras de crédito da COFINS não-cumulativa.

O sujeito passivo não atendeu a nenhuma das intimações acima, o que levou a fiscalização a apurar os débitos mensais dessa contribuição, da seguinte forma:

a. Com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), foram apuradas as vendas de produtos considerados tributáveis, conforme planilha denominada “VENDAS DE PRODUTOS - TRIBUTÁVEIS - PIS-COFINS”, anexa. Importante notar que, nessa planilha, aos produtos classificados nos códigos NCM 44011000, 44034900, 44039900, 44039990, 44072900, 44072990, 44079990 e 44092900 foi atribuído o Código de Situação Tributária (CST) “7”, como se isentos da contribuição fossem; ao produto classificado no código NCM 44079990 também foi atribuído, em algumas operações, o CST “6”, como se o mesmo estivesse sujeito à alíquota zero da contribuição. Todavia, todos esses produtos estão sujeitos à alíquota básica, motivo pelo qual foram considerados normalmente como tributáveis.

b. Com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), foram apuradas as vendas de serviços considerados tributáveis, conforme planilha denominada “VENDAS DE SERVIÇOS - TRIBUTÁVEIS - PIS-COFINS”, anexa. Importante notar que, nessa

planilha, o sujeito passivo considerou todos os serviços prestados como isentos da contribuição (CST “7”). Todavia, todos esses serviços estão sujeitos à alíquota básica, motivo pelo qual foram considerados normalmente como tributáveis.

Posteriormente, a decisão recorrida também tem amparo na falta de provas por parte da Recorrente, como visto:

Ademais, a apresentação de planilhas confeccionadas pela própria Autuada (documentos de uso e controle interno), mesmo que contivessem Códigos CFOP's referentes a vendas de mercadorias, prestações de serviços e créditos oriundos de operações com o exterior, não tem o condão de modificar informações prestadas em Notas Fiscais (documentos de uso externo, servindo, inclusive para fins tributários e para uso de terceiros).

Desta forma, o lançamento tributário deve ser mantido na sua totalidade, haja vista a Impugnante não ter conseguido comprovar a efetiva existência de operações com o exterior que lhe conferisse isenções de contribuições e o aproveitamento de créditos.

A temática central do litígio circunda, portanto, à necessidade de se comprovar a veracidade das operações realizadas pela Recorrente com destino à exportação.

As breves alegações recursais apresentadas pela recorrente limitam-se, em essência, à repetição dos argumentos já examinados e afastados pela DRJ. A recorrente insiste na produção de provas das operações com a juntada de planilha desacompanhada de novos elementos probatórios, tais como notas fiscais, contratos ou quaisquer outros documentos aptos a comprovar os fatos alegados.

Do mesmo modo, a invocação da boa-fé permanece desprovida de respaldo em elementos fáticos ou jurídicos novos capazes de infirmar os fundamentos da decisão recorrida. A ausência de provas, expressamente apontada pela DRJ, sequer foi efetivamente refutada nas razões recursais.

Nesse contexto, as alegações recursais não possuem aptidão para desconstituir ou reformar a decisão recorrida, a qual reputo correta e cujos fundamentos adoto como razão de decidir para a solução do presente litígio (art. 114 do RICARF):

1. Falta de Recolhimento de PIS e COFINS

De acordo com a Autoridade Fiscal, apesar do sujeito passivo ter apresentado indícios de atividades no decorrer do ano-calendário 2014, não transmitiu EFD-Contribuições; intimado a fazê-lo, bem como a comprovar as aquisições que geraram créditos, não apresentou resposta. Desta forma, apurou-se: I - as vendas de produtos e de serviços com base nas Notas Fiscais Eletrônicas; II - os insumos geradores de créditos com base na EFD-ICMS/IPI; III - os encargos de depreciação com base na ECD.

Em sua defesa, a Impugnante alegou que "a fiscalização em evidente equívoco quando da apuração do PIS e da COFINS incluiu receitas de exportação e

deixou de computar créditos relativos à exportação a que o Impugnante faz jus", segundo o disposto no artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 e no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002). Complementa argumentando que houve "simples erro na classificação utilizada nas Notas Fiscais emitidas", apresentando planilhas contendo as "as vendas efetuadas para exportação".

De início, faz-se necessário colacionar os dois dispositivos legais citados pela Impugnante:

Lei nº 10.833/2003. Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior; II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o §1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Lei nº 10.637/2002. Art. 5º. A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior; II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Sem muito esforço hermenêutico, podemos chegar às seguintes conclusões referente ao PIS e à COFINS: I - não incidem sobre exportação de mercadorias para o exterior; II - não incidem sobre prestação de serviços para pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior; III - não incidem sobre vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação; IV - os créditos apurados nas exportações podem ser deduzidos do valor da contribuição ou compensados com débitos próprios, vencidos ou vincendos, desde que referentes a tributos e contribuições administrados pela RFB.

Pois bem, no que se refere a produtos, serviços e créditos, a Fiscalização trouxe aos autos as seguintes planilhas: "Vendas de Produtos Tributáveis – PIS/COFINS" (Códigos CFOP 5101, 5102 e 6101; fls. 22 a 84), "Vendas de Serviços Tributáveis – PIS/COFINS" (Código CFOP 5124; fls. 85 a 87), "Compras de Insumos" (CFOP 1101, 1102 e 2101; fls. 89 a 92), "Compras de Energia Elétrica" (CFOP 1252; fl. 93). Note-se que todas as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) constantes das planilhas possuem campo "Chave da Nota Fiscal Eletrônica", espécie de código que confere autenticidade ao documento fiscal eletrônico.

Analisando-se os Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOP's, verificamos a existência das seguintes ocorrências:

Código	Descrição
1101	Compra para industrialização ou produção rural
1102	Compra para comercialização
1252	Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial
2101	Compra para industrialização ou produção rural
5101	Venda de produção do estabelecimento
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5124	Industrialização efetuada para outra empresa
6101	Venda de produção do estabelecimento

Importa ressaltar, que no âmbito do CFOP, existem 6 grandes grupos, os quais são detalhados em sub-grupos e códigos, com o objetivo de atribuir classificação específica:

Grupo	Descrição
1000	Entradas ou Aquisições de Serviços do Estado
2000	Entradas ou Aquisições de Serviços de Outros Estados
3000	Entradas ou Aquisições de Serviços do Exterior
5000	Saídas ou Prestações de Serviços Para o Estado
6000	Saídas ou Prestações de Serviços Para Outros Estados
7000	Saídas ou Prestações de Serviços Para o Exterior

Cotejando as tabelas acima, verifica-se a inexistência de códigos relativos aos grupos 3000 e 7000, ambos relativos a operações com exterior.

Ou seja, de um lado temos a Fiscalização, demonstrando de forma detalhada as Notas Fiscais Eletrônicas que serviram de substrato e arcabouço para o lançamento tributário, o que, por si só, já derruba o argumento de que "a autoridade julgadora deixou de buscar a verdade material". De outro, temos a Impugnante, que, ao defender seus argumentos, apresentou apenas uma planilha denominada "Vendas Com Exportação em Seguida" (fls. 152 a 158), na qual, além de não constar o campo "Chave da Nota Fiscal Eletrônica", somente são listados os Códigos CFOP 5101 e 5102, os quais, como já vimos, referem-se, respectivamente, a "venda de produção do estabelecimento para o Estado" e a "venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para o Estado", quer dizer, não estão relacionados às operações de exportação.

Ademais, a apresentação de planilhas confeccionadas pela própria Autuada (documentos de uso e controle interno), mesmo que contivessem Códigos CFOP's referentes a vendas de mercadorias, prestações de serviços e créditos oriundos de operações com o exterior, não tem o condão de modificar informações prestadas em Notas Fiscais (documentos de uso externo, servindo, inclusive para fins tributários e para uso de terceiros).

Desta forma, o lançamento tributário deve ser mantido na sua totalidade, haja vista a Impugnante não ter conseguido comprovar a efetiva existência de operações com o exterior que lhe conferisse isenções de contribuições e o aproveitamento de créditos.

Com relação à multa agravada, entendo necessária a revisão do percentual aplicável.

A multa prevista no inciso I, combinado com o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) O ponto fulcral da controvérsia reside na comprovação, ou não, da suposta fraude por parte da autoridade fiscal, tendo em vista que se trata de lançamento regido pelos critérios do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente transmitiu DCTF zerada para o ano-calendário de 2014, dando ensejo à exigência fiscal ora em análise, conforme demonstram as provas acostadas aos autos.

A prova da omissão e/ou inexatidão de dados na DCTF resta demonstrada; contudo, não vislumbro elementos que comprovem a intenção dolosa ou fraudulenta por parte da Recorrente, como alegado pela fiscalização no Relatório Fiscal.

A mera presunção por parte da fiscalização não se mostra suficiente para a aplicação da multa agravada, conforme se depreende da leitura da Súmula Vinculante CARF nº 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cabia à fiscalização comprovar a intenção da Recorrente em omitir ou fraudar informações na DCTF, conforme estabelece a Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

As provas que poderiam ter sido produzidas pela fiscalização incluem, a título de exemplo: falsificações ou adulterações em documentos fiscais e contábeis; existência de escriturações paralelas; notas fiscais não escrituradas; lançamentos contábeis que evidenciem a ocultação intencional de receitas; reincidência dolosa, entre outras.

O que se verificou, a meu ver, corresponde apenas à falta de declaração ou à declaração inexata na DCTF, sendo, portanto, aplicável a sanção prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Nesse sentido, diante da ausência de provas capazes de comprovar a intenção dolosa da Recorrente, entendo ser cabível a aplicação da multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ante o exposto, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, nos termos do presente voto.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Em que pesem os argumentos expostos no voto da i. Relatora, tenho entendimento divergente exclusivamente com relação à redução da multa qualificada para 75%.

Conforme bem exposto, a exigência das contribuições ao PIS e Cofins se deu em razão da ausência de confissão dos tributos em EFD-Contribuições e DCTF no ano de 2014, como transcrito abaixo:

A conduta de entregar declarações não preenchidas ou mesmo incompletas, caracteriza a intenção de retirar do âmbito de conhecimento da autoridade fiscal informações e fatos que caracterizem a ocorrência do fato gerador tributário. No presente caso, a Impugnante, além de somente ter transmitido a DCTF referente a Janeiro/2014, não declarou quaisquer débitos (fls. 198 e 199), não apresentou a EFD – Contribuições, sobressaindo a intenção de claramente eximir-se dos tributos devidos. Além disso, a Impugnante não comprovou ter efetuado os pagamentos referentes ao PIS e à COFINS.

Importante salientar que a fiscalização verificou a existência das operações de venda e a ausência de informações em EFD-Contribuições e intimou a empresa, em 10/08/18, a apresentar a EFD-Retificadora de janeiro/14 (já que a original estava zerada) e apresentar as EFD de fevereiro a dezembro/14:

No dia 10/08/2018, intimou-se o contribuinte a apresentar os seguintes elementos:

01. Apresentar retificadora da EFD contribuições, referente ao mês janeiro de 2014, visto que na apresentada ficaram faltando diversas informações, ou seja, sem valores.

02. Apresentar a EFD contribuições dos meses de fevereiro a dezembro de 2014;

No dia 05/11/2018, a empresa foi reintimada a apresentar os mesmos elementos:

No dia 05/11/2018, intimou-se, novamente o contribuinte a apresentar os mesmos elementos solicitados no Termo de Intimação datado de 10/08/2018. Intimação não atendida.

Essa informação foi novamente explicitada no Relatório de Encerramento de Ação Fiscal:

Através dos Termos de Intimação Fiscal Nº 001/2018 e Nº 003/2018, foi intimado a retificar a EFD-Contribuições do mês de janeiro/2014 e a apresentar as escriturações alusivas aos meses de fevereiro a dezembro/2014, bem como entregar à fiscalização a relação das aquisições geradoras de crédito da COFINS não-cumulativa.

A empresa apresentou DCTF somente referente ao período de janeiro/14, com valores zerados. Nos demais meses, não apresentou DCTF:

Observe-se também que o contribuinte apresentou DCTF somente do período janeiro/2014, sem a declaração dos tributos devidos.

(...)

A fiscalizada, porém, deliberadamente, deixou de confessar as dívidas assim apuradas, uma vez que, além de não apresentar as EFD-Contribuições, não as declarou em DCTF. A única DCTF apresentada em relação ao ano-calendário de 2014 foi a do período de apuração “janeiro/2014”, porém sem qualquer débito declarado (vide, anexo, o relatório com os dados do processamento).

Igualmente não existiu nenhum pagamento dos tributos devidos em 2014:

Não houve, também, qualquer recolhimento dessa contribuição, como se comprova pelo relatório “DARF – Resumo dos Recolhimentos Efetuados”, anexo.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O art. 71 da Lei nº 4.502/64, por seu turno, dispõe que:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

No presente caso existiu uma clara tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária. A conduta de zerar os valores devidos na escrituração e nas declarações que representam confissão de dívida ou de simplesmente não entregar tais escriturações e declarações, **mesmo tendo sido intimada e reintimada para tanto**, demonstra a intenção da empresa de, deliberadamente, omitir os débitos, de forma que não fossem efetivamente cobrados.

A multa qualificada deve, então, nesse contexto, ser aplicada.

Todavia, o advento da Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100% ante o antigo percentual de 150%, conforme a seguinte transcrição:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Assim, a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN, verbis:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse sentido vem entendendo este Colegiado, conforme decisão exarada no Acórdão nº 1201-006.209, de 19/10/2023, o qual adotou a seguinte ementa:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%.

RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

A multa de ofício qualificada deve, então, ser exigida no percentual de 100%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 100%

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel