



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.721406/2013-46
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.778 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente COMERCIAL DE CAFE STOCKL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/10/2010, 21/01/2011, 22/01/2011, 24/01/2011, 28/01/2011, 25/04/2011, 24/11/2011, 30/11/2011, 01/12/2011, 21/12/2011, 28/01/2012, 28/04/2012, 26/05/2012, 31/05/2012, 27/10/2012, 29/04/2013, 25/07/2013

MULTA ISOLADA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 74, PARÁGRAFO 15 E 16, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 13.137, DE 2015. RETROATIVIDADE BENIGNA DE PENALIDADE. ARTIGO 106, INCISO II, A, DO CTN. AFASTAMENTO.

Deve ser afastada a aplicação da multa isolada de 100% (cem por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, prevista no parágrafo 15 e 16 do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, diante de sua revogação pela Lei nº 13.137, de 2015, por força da retroatividade benigna de penalidades disposta no artigo 106, inciso II, alínea 'a', do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interpostos pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-005.774**, de 29/01/2019 (fls. 6.034/6.052), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 760/768, lavrado para a cobrança de **multas isoladas**, originadas da análise dos Pedidos constantes dos PER/DCOMP foram formalizados nos processos administrativos individualizados relacionados às fls. 749/750, do TEAF, que resultou em 2 (duas) penalidades:

1- Multa de 150%, por Compensação indevida efetuada em Declaração apresentada com falsidade (não homologadas), referente a fatos geradores ocorridos entre 28/10/2010 e 25/07/2013, tendo por base legal o art. 18, caput e § 2º, da Lei n.º 10.833/03, com redação dada pela Lei n.º 11.488/07; e

2- Multa de 100%, por Ressarcimento indevidamente pleiteado pelo Contribuinte, quanto a fatos geradores ocorridos entre 28/10/2010 e 31/05/2012, tendo por base legal o §§15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, introduzido pelo art. 62 da Lei n.º 12.249, de 2010, aplicado o percentual em dobro (de 50% para 100%), uma vez constatada a falsidade nas compensações declaradas, aplicadas sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Cabe informar que os Autos de Infração lavrados para cobrança das contribuições **PIS e COFINS** não recolhidas, relativos aos anos de 2009 e 2010, decorrente da glosa de créditos, encontram-se formalizados no **PAF n.º 10783.721404/2013-57**.

Conforme consta do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (TEAF, fls.683/758), o farto conjunto probatório colhido no curso das investigações que antecederam a referida ação fiscal, comprovou que toda a cadeia de comercialização do café passou a esquematizar-se em função do regime de não-cumulatividade do PIS/COFINS, de tal sorte que as aquisições de café de produtores rurais/maquinistas passaram a ser guiadas fraudulentamente com notas fiscais de empresas laranjas visando o creditamento integral das alíquotas do PIS/COFINS.

Relata que o *modus operandi* teria sido descrito detalhadamente pelos agentes da cadeia de comercialização (produtor/maquinista, corretor e representantes das fictas intermediárias - empresas laranjas), bem como robustecidos pelos documentos colhidos no decorrer das investigações e por aqueles apreendidos **na Operação Broca**. O Fisco fundamentada nessas provas constatou que a interessada lançou mão de pseudo atacadistas para dissimular compras de café de pessoas físicas (produtores rurais/maquinistas), e assim se apropriar fraudulentamente dos créditos.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Auto de Infração, a Contribuinte apresentou a Impugnação de (fls. 773/822), contrapondo-se aos lançamentos referente aos dois processos (por serem vinculados), ressaltando que foi proferido o lançamento para cobrança de multa regulamentar (discutido neste processo) e do Auto de Infração discutido no **PAF n.º 10783.721404/2013-57**, para a constituição de créditos tributários de PIS e da COFINS. No que importa especificamente a este processo, apresenta, sinteticamente, os seguintes argumentos:

- requer a nulidade do lançamento, por restar evidente que o Auto de Infração padece de vício de motivo, porquanto, conforme demonstrado alhures, o mesmo não guarda qualquer relação com o período objeto da fiscalização;

- são descabidas as multas aplicadas pela fiscalização com supedâneo no art. 74, §§15 e 16, Lei n.º. 9430, de 1996 e do art. 18, caput e §2º da Lei n.º. 10.833, de 2003; a uma, porque a imposição das multas, da forma com que pretende a Fiscalização, viola normas tributárias constitucionais e infraconstitucionais; a duas, porque não há a demonstração do seu elemento material necessário e indispensável para a aplicação das penalidades, qual seja, a falsidade; que a imposição de multa de ofício isolada, com fundamento no indeferimento do Pedido de Ressarcimento, viola frontalmente o Código Tributário Nacional, especificamente o seu art. 97, V, combinado com o art. 113, do CTN;

- conforme se extrai do §1º do art. 113 do CTN, as obrigações tributárias de dar são apenas de duas espécies: (a) de pagar tributos (e respectivos acessórios, correspondentes aos juros e à multa) ou (b) de pagar, isoladamente, penalidade pecuniária (multa) decorrente do descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer); os Pedidos de Ressarcimento foram apresentados pela Contribuinte. O que sucedeu foi o seu indeferimento, simplesmente por não concordar a Fiscalização com a existência e suficiência dos créditos pleiteados;

- quanto aos PER's indeferidos, respeitando-se o fato de que somente após a vigência da Lei n.º 12.249, de 2010, passou a existir alguma base legal para a imposição de multa, a Fiscalização restringiu a aplicação da penalidade aos PER's apresentados, a partir de 14/06/2010, data da publicação da norma e, a penalidade tributária em comento incidiu sobre os fatos geradores ocorridos entre 28/10/2010 e 31/05/2012;

- ainda que o Fisco tenha observado a irretroatividade da lei tributária na aplicação da penalidade prevista no artigo 74, §§15 e 16 da Lei n.º. 9430, de 1996, é bem de ver que as penalidades aplicadas violam diversos dispositivos constitucionais.

- por fim, aduz que, no caso, não houve a demonstração da falsidade da declaração, conforme exigem os artigos 74, §§15 e 16 da Lei n.º 9430, de 1996 e 18, caput e §2º, da Lei n.º. 10.833, de 2003.

A **DRJ no Rio de Janeiro I (RJ)**, apreciou a Impugnação que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **12-64.949**, de 24/04/2014 (fls. 5.752/5.821), considerou a Impugnação **improcedente**, mantendo em sua integralidade o Auto de infração de multa isolada.

Nessa decisão, no que interessa a este processo, a Turma decidiu que, **a)** não padece de nulidade o Auto de Infração lavrado; **b)** entendeu serem ilegítimos os créditos solicitados decorrentes de aquisições de café junto às pessoas jurídicas, vez que a Recorrente teria participado de uma operação consistente na “simulação/dissimulação” por meio de interposta pessoa, nas aquisições de café de pessoas físicas, a fim de obter direito ao crédito integral; e **c)** correta a aplicação das multas isoladas - de 150% sobre o valor do débito indevidamente compensado e de 100%, pelo Pedido de Ressarcimento indevidamente formulados com base os créditos glosados.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 5.835/5.950, discordando da decisão de primeira instância, onde basicamente reprisa os argumentos esgrimidos na Impugnação, e requer o provimento de seu recurso para reformar a decisão da DRJ/RJ I, promovendo-se o cancelamento do lançamento tributário correspondente. Aponta ainda a existência de Processos Administrativos Fiscais nos quais os direitos creditórios estão sendo discutidos, ainda pendentes de decisões definitivas.

Resolução/Diligência

O Recurso Voluntário chegou ao CARF e a Turma entendeu que, tendo em vista a necessidade de se conhecer a atual situação dos Pedidos de Ressarcimento e Compensação objeto dos processos administrativos formalizados para análise dos Pedidos de Ressarcimento e Compensação de débitos constantes das PER/DCOMP do 4º trimestre de 2008 ao 4º trimestre de 2009, em sessão de 18/03/2015, proferiu a **Resolução CARF n.º 3101-000.412** (fls. 5.963/5.969), para que a Fiscalização preste informações sobre atual posição dos processos de PER/DCOMP relacionados e outras informações pertinentes.

Em 17/11/2015, a Unidade de origem prestou a Informação Fiscal de fls. 5.990/5.996. Percebido a falta de ciência da Contribuinte nos autos, o presente processo foi devidamente **saneado** e, tendo sido a Contribuinte regularmente intimada da Informação Fiscal resultante do cumprimento da Resolução CARF n.º 3101-000.412 de 18/03/2015 e tendo, ao final, restado silente, os autos foram remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta para prosseguimento no julgamento

Petição/Fato novo

Importa destacar que, em 21/09/2017, a Contribuinte apresentou Petição (fls. 6.003/6.004), requerendo o cancelamento da multa de 100% sobre os PERs indeferidos, em observância ao princípio da retroatividade benigna, em razão de fato novo, qual seja, a Lei n.º 13.137, de 2015 (conversão da MP n.º 668/2014), em seu art. 27, II, que revogou expressamente os §§ 15 e 16, do art. 74, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Acórdão/CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-005.774**, de 29/01/2019 (fls. 6.034/6.052), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da **Terceira Seção** de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, o Colegiado assentou que “não tendo as partes apresentado novos argumentos ou razões de defesa perante esta segunda instância administrativa, propõe-se a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos termos da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015”. Veja-se a ementa do Acórdão:

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO. VENDA DE CAFÉ. CREDITAMENTO
Comprovada a aquisição de café, de fato, de pessoas físicas, quando os documentos apontavam para uma intermediação por pessoa jurídica, incabível o creditamento integral das contribuições, cabendo apenas o crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3401-005.774, de 29/01/2019, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 6.062/6.086, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **(1)**- Multa regulamentar de 100% incidente sobre os Pedidos de Ressarcimento formulados com base em créditos glosados, e **(2)**- Aquisição de café de pessoas jurídicas declaradas inaptas (“pseudo atacadistas”).

Visando comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou como paradigmas os Acórdãos n.ºs: 3302-003.353 e 3301-005.085, para a **matéria (1)**, e Acórdãos n.ºs: 3802-002.382 e 3801-005.254, para a **matéria (2)**.

Porém, no Exame de Admissibilidade do recurso, chegou-se a conclusão que, no tocante a segunda divergência (**matéria 2**), diante de situações fáticas distintas, não haveria como falar-se em divergência de interpretação da legislação tributária, não existindo, portanto, obediência ao disposto no artigo 67 e §§ do RICARF e foi negado seguimento ao recurso para a matéria 2.

Quanto à **primeira divergência (matéria 1)**, melhor sorte teve o Contribuinte, apresentando os Acórdãos paradigmas n.ºs: 3302-003.353 e 3301-005.085, alegando que:

No **Acórdão recorrido**, a Turma adotou na íntegra os fundamentos da decisão de piso com base no permissivo regimental (§3º, do art. 57, da Portaria MF n.º 343, de 2015 RICARF), que autoriza ao relator confirmar e adotar a decisão de primeira instância quando as partes não apresentaram novas razões de defesa, como é o caso dos autos. Na decisão, ante a contextualização fática, refuta os argumentos da Impugnação do contribuinte à época, que contestou a referida multa arguindo afronta ao disposto nos artigos 97, inciso V, e 113 do CTN, bem como a inconstitucionalidade da exigência, o que foi reiterado no Recurso Voluntário.

O Colegiado do **Acórdão paradigma 1** (3302-003.353), adotou entendimento diverso com escopo nas normas Gerais de Direito Tributário, tal como o instituto da retroatividade benigna, por força do artigo 106, II, "a", do CTN, visto que informa referida decisão paradigma, a superveniência da legislação que revogou os §§ 15 e 16 do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, esclarecendo que após sucessivas alterações, foi revogado em definitivo pelo artigo 27, II, da Lei n.º 13.137, de 2015. Note-se que embora o percentual da multa referida no paradigma seja de 50% e o presente processo trata da exigência de 100%, tal fato não obstará a divergência, visto que ambos os §§15 e 16 do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, foram revogados. Também com relação ao **Acórdão paradigma 2** (3301-005.085), constata-se a divergência jurisprudencial, pelas mesmas razões examinadas no paradigma 1.

Assim, concluiu-se por ter sido comprovada a divergência jurisprudencial quanto a matéria **(1)**- Multa regulamentar de 100% incidente sobre os Pedidos de Ressarcimento formulados com base em créditos glosados.

E, com fundamento no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – S/Nº da 4ª Câmara, de 28/06/2019, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 6.201/6.212), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte somente quanto à matéria: **(1)- Multa regulamentar de 100% incidente sobre os Pedidos de Ressarcimento formulados com base em créditos glosados.**

Inconformada com o Despacho acima, a Contribuinte interpôs o **Agravo** de fls. 6.218/6.233, contra o Despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara, requerendo o conhecimento integral do Recurso Especial. No entanto, conforme Despacho em Agravo de fls. 6.237/6.245, o recurso foi conhecido, porém a Presidente da CSRF, **rejeitou** o Agravo e **confirmou o seguimento parcial** do Recurso Especial expresso pela 4ª Câmara.

Requerimento do Contribuinte

Em 09/12/2019, a Contribuinte apresenta Petição denominado "Embargos de Declaração" (fls. 6.252/6.260), em face do Despacho de Exame de Agravo (fls. 6.237) que confirmou o seguimento parcial do Recurso Especial proferida pelo Presidente da 4ª Câmara. No entanto, pelas razões expostas no Despacho em Requerimento – CSRF, 3ª Turma, de 29/04/2020 (fls. 6.263/6.264), exarado pela Presidente da CSRF, o requerimento **não foi conhecido**.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3401-005.774, de 29/01/2019 e do Recurso Especial interposto pela Contribuinte (que foi dado seguimento parcial), a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 6.286/6.292, requerendo que seja **negado**

seguimento ao Recurso Especial interposto. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao recurso, mantendo-se, no ponto em que questionado, o Acórdão proferido pela Turma *a quo* por seus próprios e jurídicos fundamentos, bem como com fundamento nas razões expendidas em suas contrarrazões.

Alega que não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso e peculiar. Que a decisão recorrida, assim como o Acórdão de primeira instância, ratificou o entendimento da autoridade fiscal, haja vista não haver qualquer reparo a ser feito em relação ao lançamento efetuado.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - S/Nº, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF às fls. 6.201/6.212. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado seu seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referente à matéria provida no recurso. Isto porque alega que, não houve a demonstração da semelhança de situações fáticas, razão pela qual não se comprova a divergência suscitada no Recurso Especial interposto.

Pois bem. No Despacho de Admissibilidade, restou deferido o seguimento parcial do apelo quanto à seguinte matéria: *(1)- Multa regulamentar de 100% incidente sobre os Pedidos de Ressarcimento formulados com base em créditos glosados*, por considerar que restou configurada a divergência jurisprudencial. Com efeito, passo, então, a analisar os questionamentos pela Fazenda Nacional.

Primeiramente, contextualizando os fatos, verifica-se que o processo trata de Autos de Infração quanto a 2 penalidades: **(a) Multa de 150%**, por compensação indevida efetuada em DCOMP apresentada com falsidade, quanto aos fatos geradores ocorridos entre 28/10/2010 e 25/07/2013, tendo por base legal o art. 18, caput e §2º, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.488/07; e **(b) Multa de 100%**, por Ressarcimento indevido pleiteado, quanto aos fatos geradores ocorridos entre 28/10/2010 e 31/05/2012, tendo por base legal o §§15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010, aplicadas a partir da publicação da lei, ou seja, a partir de 14/06/2010.

Ressalta-se que a matéria foi prequestionada, posto que expressamente enfrentadas no voto-condutor do Acórdão recorrido. Confirma-se a ementa do Acórdão recorrido:

“SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO. VENDA DE CAFÉ. CREDITAMENTO. Comprovada a aquisição de café, de fato, de pessoas físicas, quando os documentos apontavam para uma intermediação por pessoa jurídica, incabível o creditamento

integral das contribuições, cabendo apenas o crédito presumido pela aquisição de pessoas físicas”.

No **Acórdão recorrido** o Colegiado adotou na íntegra os fundamentos da decisão da DRJ/RJ, com base no permissivo no RICARF/2015, que autoriza ao relator confirmar e adotar a decisão de primeira instância quando as partes não apresentaram novas razões de defesa.

Como pode ser verificado na Impugnação à época, o Contribuinte contestou a referida multa, arguindo afronta ao disposto nos artigos 97, inciso V e 113, ambos do CTN, bem como a inconstitucionalidade da exigência (argumentos reiterados no Recurso Voluntário). Consta-se que os fundamentos declinados pela decisão de piso foram em refutar tais argumentos, após a contextualização da situação fática dos autos, aduzindo a observância aos referidos dispositivos legais em face da vinculação da atividade julgadora aos referidos dispositivos legais mencionados, cabíveis ao caso concreto, bem como quanto à impossibilidade de questionar eventual afronta ao disposto no Código Tributário Nacional ou mesmo na Constituição Federal.

Para comprovar a divergência indica como **paradigmas** os Acórdãos n.ºs: 3302-003.353 e 3301-005.085.

Confira-se ementa do Acórdão n.º 3302-003.353 – paradigma 1:

APLICAÇÃO RETROATIVA. Carece de respaldo legal a manutenção da multa prevista no art. 74, §15 da Lei n.º 9.430/96, correspondente a 50 % (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, em razão da revogação do dispositivo inicialmente pelo art. 56, I da Medida Provisória n.º 656/2014, posteriormente pelo art. 4.º, I, da Medida Provisória 668/2015, e em definitivo pelo art. 27, II, da Lei 13.137/2015, aplicando-se ao caso os ditames do art. 106, II, “a” do Código Tributário Nacional.

Confira-se ementa do Acórdão n.º 3301-005.085 – paradigma 2 (parte):

MULTA ISOLADA. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO INDEFERIDOS. REVOGAÇÃO DOS § 15 e 16 DA LEI Nº 9.430/196. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Em cumprimento ao art. 106, inciso II, "a" do CTN, tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, quando deixe de defini-lo como infração. No caso dos autos, a superveniência de dispositivo legal que deixa de definir como infração uma das hipóteses fáticas descritas no lançamento (aquela decorrente dos parágrafos 15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, revogados pela Lei n.º 13.137/2015) impõe o cancelamento da multa aplicada.

Observa-se que no Colegiado dos **Acórdãos paradigmas** (1 e 2), é adotado entendimento diverso do recorrido, com escopo nas normas Gerais de Direito Tributário, tal como o instituto da retroatividade benigna, por força do artigo 106, II, "a", do CTN, visto que destaca a referida decisão paradigma, a superveniência da legislação que revogou os §§15 e 16 do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, esclarecendo que após sucessivas alterações, foi revogado em definitivo pelo artigo 27, II, da Lei n.º 13.137, de 2015. Veja-se trecho reproduzido do voto:

“(…) Tal constatação se faz mister na medida em que o aludido §15, do artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, foi revogado inicialmente pelo art. 56 da Medida Provisória 656/2014, posteriormente pelo art. 4.º, I, da Medida Provisória 668/2015, e em definitivo pelo art. 27, II, da Lei 13.137/2015, enquanto o §17 apenas recebeu nova redação (…)”.

No especial, o Contribuinte alega que, antes do julgamento, peticionou que com advento da Lei n.º 13.137, de 2015 (conversão da MP n.º 668/2014), em seu art. 27, II, que revogou expressamente os §§15 e 16, do art. 74, da Lei n.º 9.430, de 1996, imperioso o cancelamento da multa regulamentar aplicada.

De forma contrária, o **Acordo Recorrido**, segue a fundamentação da DRJ/RJ1, que não levou em consideração os argumentos levantados pela Contribuinte, uma vez que fundamentou literalmente pela aplicabilidade da legislação que rege a imposição de multa isolada por entender que a simples vigência da legislação no ordenamento jurídico justificaria a sua aplicabilidade à época. Importa ressaltar que, embora o percentual da multa nos paradigma seja de 50% e neste processo trata da exigência de 100%, tal fato não obsta a divergência, visto que ambos os §§15 e 16 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foram revogados.

Isto posto, constata-se a divergência jurisprudencial e, portanto, **conheço** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à seguinte matéria: **Multa regulamentar de 100% incidente sobre os Pedidos de Ressarcimento formulados com base em créditos glosados**

Estamos a tratar da exigência de multa regulamentar de 100% incidente sobre os Pedidos de Ressarcimento formulados com base em créditos glosados de PIS e da COFINS (art. 74, §15 e 16 da Lei nº. 9.430, de 1996), por **ressarcimento indevido pleiteado** pelo sujeito passivo, quanto aos fatos geradores ocorridos entre 28/10/2010 e 31/05/2012.

A multa foi agravada, uma vez que no Relatório Fiscal, o Fisco relata que, “realizou glosas de créditos de PIS e COFINS, considerando que estavam amparados em notas fiscais de empresas de fachada inseridas como intermediárias fictícias entre o produtor rural/maquinista e a Contribuinte (CAFÉ STOCKL LTDA). Intimada, ratificou que a receita de exportação informada no DACON se tratava na verdade de operações de venda com “fins específicos de exportação”. Destaca que a Lei nº 10.833, de 2003, artigo 6º, §3º, não deixa dúvidas ao dispor que a faculdade do ressarcimento em dinheiro aplica-se tão somente aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, que não perfaz o caso da Contribuinte, pois foram vendas a comercial exportadora com fins específicos de exportação.

Nesse diapasão, a Fiscalização concluiu que não fazia jus aos pedidos de ressarcimento, pois eles não encontram respaldo junto a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Veja-se trecho reproduzido fls. 742:

“A Lei nº 10.833/2003 estabelece em seu artigo 6º que a COFINS não incidirá sobre as seguintes receitas: **I** - exportação de mercadorias para o exterior; **II** – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; **III** – **vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.** (grifo original).

Em contrapartida, o §1º do artigo em tela permite que a pessoa jurídica vendedora utilize o crédito apurado nas aquisições (ENTRADA) para fins de **dedução** do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

O §3º do precitado artigo é por demais claro ao dispor que a faculdade do ressarcimento em dinheiro aplica-se tão somente aos custos, despesas e encargos VINCULADOS à RECEITA DE EXPORTAÇÃO, que não perfaz o caso da COMERCIAL DE CAFÉ STOCKL, pois foram vendas a comercial exportadora com fins específicos de exportação”.

Nesse esboço, impôs a penalidade, à luz da legislação de regência à época dos fatos, consoante os fatos apurados e descritos no Auto de Infração e no respectivo TEAF de fls. 683/758. Veja-se trecho abaixo reproduzido de fl. 751:

“As multas estabelecidas pela Lei n.º 12.249, de 11/06/2010, com a inclusão dos §§ 15 e 16 no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, passaram a ser aplicadas a partir da publicação da lei, ou seja, a partir de 14/06/2010:

§15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento **indeferido ou indevido**.

§16. **O percentual da multa de que trata o §15 será de 100%** (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Grifei)

(...) Restou comprovado o **NÃO RECONHECIMENTO INTEGRAL** do valor dos créditos pleiteados nos PEDIDOS DE RESSARCIMENTO relativos ao PIS e COFINS nos trimestres acima listados. Sobre tais valores foi aplicada a multa de 100%, totalizando R\$ 1.874.118,69, (...), em razão da INEXISTÊNCIA de custos, despesas e encargos vinculados à RECEITA DE EXPORTAÇÃO, conforme detalhado acima”.

No especial reclama o Contribuinte que, “em 08.10.2014 (após o protocolo do recurso voluntário), foi publicada a Medida Provisória (MP) n.º 656, convertida na Lei n.º 13.137, de 2015, que revogou expressamente o §15, do art. 74, da Lei n.º 9.430, de 1996, que fundamentava a exigência da multa regulamentar de 100% incidente sobre os PER’s indeferidos”.

Vejamos, antes de qualquer consideração, a evolução legislativa dos dispositivos de interesse da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...).

~~§15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Revogado pela Lei n.º 13.137/2015)~~

~~§16. O percentual da multa de que trata o §15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pela sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)(Revogado pela Medida Provisória n.º 656, de 2014) (Vide Lei n.º 13.097, de 2015) (Revogado pela Medida Provisória n.º 668, de 2015) (Revogado pela Lei n.º 13.137, de 2015)~~

~~§17. Aplica-se a multa prevista no §15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010).~~

~~§17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 656, de 2014)~~

~~§17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei n.º 13.097, de 2015) - (Grifei)~~

O Contribuinte alega que, a norma tributária impõe a aplicação retroativa de lei que comina penalidade menos gravosa ao contribuinte, imperiosa a reforma do Acórdão recorrido, com o cancelamento da multa de 100% (cem por cento) sobre os PER’s indeferidos, em observância ao princípio da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, “a”, do CTN.

Pois bem. Percebe-se que o lançamento (fl. 762) invoca expressamente o art. 74, §§15 e 16 da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 62 da Lei n.º 12.249, de 2010, que estabelece a aplicação da “§15. Multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido” e “§16. O percentual da multa de que trata o §15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pela sujeito passivo”.

Ocorreu que os parágrafos referidos foram expressamente revogados pelo art. 56, I, da Medida Provisória (MP) n.º 656, de 2014. Na Exposição de Motivos da referida MP, restou esclarecido que:

11. A presente proposta de Medida Provisória também visa revogar a aplicação da multa isolada (§§15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996) incidente sobre o valor do crédito **objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido**. A jurisprudência judicial é quase unânime em afastar essa multa sob o argumento de que sua aplicação fere o direito constitucional de petição.

12. Com a revogação proposta para os §§15 e 16, e visando manter a aplicação da multa isolada de 50% **apenas nos casos de não homologação de compensação**, faz-se necessária nova redação para o §17 do art.74 da Lei 9.430, de 1996, trazendo para o referido parágrafo o percentual da multa antes previsto no §15, e para substituir o termo 'crédito' por 'débito', que é efetivamente o valor indevidamente compensado e que deverá ser a base de cálculo da multa isolada.

13. A nova redação proposta para o §17 deixa claro que o instituto da Declaração de Compensação não deve ser utilizado para extinção de débitos sem a existência de créditos correspondentes, em estrita observância do que dispõe o art. 170 do CTN.

14. Assim, é aplicável a multa isolada no caso em que o débito é extinto sob condição resolutória, mas cujo crédito indicado para compensação é insuficiente, no todo ou em parte, para extinguir o tributo devido.

15. **E a ressalva contida no §17 de que essa multa não se aplica no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo é porque para esta hipótese existe previsão específica de aplicação de multa isolada nos termos do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2013.**” (Grifei)

Essa Medida Provisória foi convertida na Lei n.º 13.097, de 2015, que não trouxe a revogação dos §§15 e 16 (porque estes estavam arrolados em inciso que propunha também a revogação de outro dispositivo, que acabou vetada por contrariar o interesse público).

Por outro lado, a revogação dos dispositivos foram reiterados na Medida Provisória n.º 668, de 2015 (art. 4.º, II), sucedendo que essa MP resultou na conversão na Lei n.º 13.137, de 2015, que dispôs, em seu art. 27, II, que **ficam revogados “os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996”**.

Neste diapasão, um dos fundamentos (a base legal) utilizado no Auto de Infração para aplicação da multa (inclusive o seu Agravamento) se encontra, atualmente, revogado pela Lei n.º 13.137, de 2015.

Como restou demonstrado alhures na Exposição de Motivos acima transcrita, em substituição aos §§15 e 16, passou a existir um §17, que trata de multa isolada de 50% sobre o valor relativo à **declaração de compensação não homologada**, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo”. Confira-se:

§17. **Será aplicada multa isolada de 50%** (cinquenta por cento) **sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo**. (Redação dada pela Lei n.º 13.097, de 2015) - (Grifei)

Resta claro, portanto, que a “nova multa imposta” (§17) se refere a DCOMP, e **não a** Pedido de Ressarcimento.

Por fim, verifica-se no Termo de Verificação Fiscal que a multa foi lançada, de fato, sobre o crédito considerado indevido em ressarcimento: Veja-se (fl. 752):

“(…) Restou comprovado o **NÃO RECONHECIMENTO INTEGRAL do valor dos créditos** pleiteados nos PEDIDOS DE RESSARCIMENTO relativos ao PIS e COFINS nos trimestres acima listados. **Sobre tais valores foi aplicada a multa de 100%**, totalizando R\$1.874.118,69 (*um milhão, oitocentos e setenta e quatro mil, cento e dezoito reais e sessenta e nove centavos*), em razão da INEXISTÊNCIA de custos, despesas e encargos vinculados à RECEITA DE EXPORTAÇÃO, conforme detalhado acima”.

Posto isto, entendo que assiste razão à Contribuinte. Explico. Verifica-se que o fundamento legal do lançamento tributário foi posteriormente revogado, dando azo à aplicação do art. 106, II, “a” do Código Tributário Nacional (CTN):

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

(…)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) (…)”

Portanto, muito embora o presente caso não seja caso de nulidade, e nem afetado pelo resultado dos julgamentos dos Pedidos de Ressarcimento, deve ser afastada a aplicação da multa isolada de 100% (cem por cento) sobre o valor do crédito objeto de Pedido de Ressarcimento indeferido ou indevido, prevista no parágrafo 15 e 16 do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, diante de sua revogação pelo art. 27, II, Lei nº 13.137, de 2015, por força da **retroatividade benigna** de penalidades disposta no artigo 106, inciso II, alínea ‘a’, do CTN.”

Conclusão

Ante ao acima exposto, voto para conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, para, no mérito, **dar-lhe** provimento, tornando o lançamento improcedente nesta parte, em função de **retroatividade benigna** (art. 106, II, “a”, do CTN), pela revogação da multa lançada, conforme disposto no art. 27, II, da Lei nº 13.137, de 2015.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos