



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10935.720828/2012-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3401-006.582 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente DIPLOMATA S.A. INDUSTRIAL E COMERCIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 16/06/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 23/08/2010, 31/08/2010, 13/09/2010, 30/09/2010, 30/03/2011

MULTA ISOLADA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 74, § 15, DA LEI N. 9.430/1996. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 13.137/2015. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, INCISO II, A, DO CTN. AFASTAMENTO.

Deve ser afastada a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, prevista no § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, diante de sua revogação pela Lei nº 13.137/2015, por força da retroatividade benigna, conforme artigo 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (CÓFINS)

Data do fato gerador: 16/06/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 23/08/2010, 31/08/2010, 13/09/2010, 30/09/2010, 30/03/2011

MULTA ISOLADA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 74, § 15, DA LEI N. 9.430/1996. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 13.137/2015. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, INCISO II, A, DO CTN. AFASTAMENTO.

Deve ser afastada a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, prevista no § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, diante de sua revogação pela Lei nº 13.137/2015, por força da retroatividade benigna, conforme artigo 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre Autos de Infração (fl. 247 a 254¹, com ciência em 26/04/2012 - fl. 249), para exigência de multa no valor de R\$ 1.289.716,32, por ressarcimento indevido de Contribuição para o PIS/PASEP, e no valor de R\$ 6.073.926,75, por ressarcimento indevido de COFINS, ambas com base no art. 74, § 15 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 62 da Lei n.º 12.249/2010.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 245/246, narra-se que a empresa pleiteou ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, referentes ao período compreendido entre o primeiro trimestre de 2007 e o terceiro trimestre de 2010, apurando-se que não detinha parcela dos créditos solicitados, o que se demonstra nos despachos decisórios n.º 30/2012 (processo administrativo n.º 10935.720416/2011-11 - fls. 94 a 105), n.º 31/2012 (processo administrativo n.º 10935.720417/2011-66 - fls. 106 a 117), n.º 32/2012 (processo administrativo n.º 10935.720439/2011-26 - fls. 118 a 120) e n.º 33/2012 (processo administrativo n.º 10935.720438/2011-81 - fls. 121 a 123), e em planilhas de cálculo vinculadas (fls. 124 a 243).

Em suas impugnações (fls. 258 a 317 - Contribuição para o PIS/PASEP, e fls. 322 a 381 - COFINS), a empresa alegou, basicamente, que: (a) enquanto estiver pendente o prazo para manifestação de inconformidade em relação aos despachos decisórios denegatórios, não pode ser lavrada autuação, sob pena de afronta ao art. 151, III do CTN, gerando nulidade da autuação; (b) há necessidade de sobrestamento do presente feito até a decisão administrativa definitiva nos processos de restituição; (c) há nulidade por carência de motivação (e justa causa) na autuação, que se limita a informar que decorre da negativa em outros processos, sem detalhar as bases individualizadas da autuação; (d) a empresa possui imunidade em relação a receitas decorrentes de exportação (art.150, § 2º, I da CF/1988), tendo direito ao crédito oriundo da compra de insumos; (e) insumo é tudo aquilo que é “necessário e utilizado na fabricação de bens destinados à venda”; (f) deve permanecer a alíquota utilizada pela empresa no cálculo dos créditos presumidos da agroindústria; (g) o aproveitamento de créditos extemporâneos não pressupõe a retificação da escrita nem o princípio contábil da competência; (h) em relação aos ajustes negativos de créditos, houve equívoco ao desconsiderar apenas os valores maiores relativos a erro do faturista; (i) houve violação à legalidade, à isonomia e à segurança jurídica; (j) a multa punitiva de 50% é confiscatória e representa uma limitação a direito, pois a empresa pode, ao invés de ver seu direito creditório reconhecido, ainda ser devedora; (k) em relação aos fatos geradores não declarados, há cumulatividade de multa de ofício e Taxa SELIC, de forma

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

injusta e exploratória; e (l) há impossibilidade de utilizar a Taxa SELIC a título de juros moratórios.

O **juízo de primeira instância** ocorreu em 23/01/2013 (fls. 533 a 542), decidindo a DRJ unanimemente pela improcedência das impugnações, conjuntamente analisadas, diante da identidade de argumentos. A DRJ não analisou os itens da impugnação especificamente atinentes aos ressarcimentos pleiteados nos quatro processos administrativos citados nos autos, limitando-se à análise da multa de ofício isolada, objeto da autuação, concluindo que: (a) o art. 151, III do CTN foi e continua sendo observado, no contencioso; (b) o lançamento foi fundamentado, não sendo identificada nenhuma causa de nulidade processual relacionada no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972; (c) não cabe o sobrestamento, por falta de amparo legal; (d) tanto a exigência da multa de 50% quanto da de 75% sobre os valores de contribuição que deixaram de ser pagos está prevista em lei, sendo vedada ao julgador administrativo a apreciação de constitucionalidade de atos legais; e (e) no auto de infração não consta a Taxa SELIC.

Cientificada da decisão da DRJ (em 04/02/2013, conforme AR de fl. 543), a empresa apresenta **recursos voluntários** em 06/03/2013 (fls. 545 a 607 e 608 a 670), basicamente reiterando as considerações expressas em suas impugnações.

Em 27/02/2014, por meio da Resolução n.º 3403-000.538, o julgamento unanimemente foi convertido **diligência**, para que a unidade preparadora da RFB aguardasse a decisão administrativa definitiva nos processos administrativos n.º 10935.720416/2011-11, n.º 10935.720417/2011-66, n.º 10935.720439/2011-26 e n.º 10935.720438/2011-81, retornando-se os autos a este colegiado para julgamento após serem proferidas as quatro decisões definitivas, que deveriam ser juntadas ao presente processo.

Os referidos acórdãos foram juntados pela unidade preparadora às fls. 678 a 700 (Acórdão n.º 3402-002.708, de 19/03/2015 - processo n.º 10935.720416/2011-11), às fls. 709 a 724 (Acórdão n.º 3402-002.709, de 19/03/2015 - processo n.º 10935.720417/2011-66), às fls. 733 a 737 (Acórdão DRJ/RPO n.º 14-88.355, de 26/09/2018 - processo n.º 10935.720438/2011-81), e às fls. 740 a 744 (Acórdão DRJ/RPO n.º 14-88.356, de 26/09/2018- processo n.º 10935.720439/2011-26). Nos dois primeiros casos, foi negado seguimento a recurso especial, em exame e em reexame de admissibilidade, e, nos dois últimos, não houve interposição de recurso em relação à decisão da DRJ.

O processo foi devolvido a este relator em 20/03/2019, pelo despacho de fl. 747.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

Os recursos apresentados, como já se destacou na conversão em diligência, atendem aos requisitos de admissibilidade e, portanto, deles se conhece.

Como exposto na conversão em diligência, a recorrente alegou, preliminarmente, dependência do resultado dos processos administrativos n.º 10935.720416/2011-11, n.º 10935.720417/2011-66, n.º 10935.720439/2011-26, e n.º 10935.720438/2011-81.

E, sobre tal dependência, revelou-se entendimento de que não se tem dúvidas de que os autos de infração lavrados não mereceriam prosperar caso os ressarcimentos fossem

acolhidos por decisão administrativa definitiva. Seria absurdo o fisco reconhecer o direito creditório e, por outro lado, exigir multa por não ter a empresa direito creditório. Por isso, concluiu-se naquela ocasião, de forma unânime, que o auto de infração era incontestavelmente dependente do resultado do julgamento dos ressarcimentos.

Após o retorno da diligência, percebe-se que os pedidos de ressarcimento tiveram o seguinte desfecho:

Processo Administrativo (período/tributo)	Decisão administrativa definitiva (data)	Conclusão
10935.720416/2011-11 (01/01/2007-30/09/2010) (PIS)	Ac. 3402-002.708 (19/03/2015)	Negado provimento ao recurso voluntário, por voto de qualidade, vencidos três conselheiros que reconheciam créditos em relação a aquisições de pessoas físicas.
10935.720417/2011-66 (01/01/2007-30/09/2010) (COFINS)	Ac. 3402-002.709 (19/03/2015)	Negado provimento ao recurso voluntário, por voto de qualidade, vencidos três conselheiros que reconheciam créditos em relação a aquisições de pessoas físicas.
10935.720439/2011-26 (01/04/2010-30/06/2010) (PIS)	Ac. DRJ 14-88.356 (26/09/2018)	Manifestação de Inconformidade improcedente, por unanimidade.
10935.720438/2011-81 (01/04/2010-30/06/2010) (COFINS)	Ac. DRJ 14-88.355 (26/09/2018)	Manifestação de Inconformidade improcedente, por unanimidade.

Como relatado, em relação aos Acórdãos do CARF, foi negado seguimento a recurso especial, em exame e em reexame de admissibilidade, e, nos Acórdãos da DRJ, não houve interposição de recurso pela empresa.

Pelo que se percebe, nenhum dos argumentos da postulante ao crédito prosperou no julgamento definitivo dos pedidos de ressarcimento.

Não havendo mais óbice ao seguimento do feito, retoma-se o julgamento, para analisar as demais alegações recursais.

Os recursos voluntários (um em relação à multa isolada para PIS e outro versando sobre a multa isolada para COFINS, ambos referentes a pedidos de ressarcimento de créditos tomados entre o 1º trimestre de 2007 e o 3º trimestre de 2010) tratam dos mesmos temas.

Em sede preliminar, demanda-se nulidade do lançamento, por: (a) não haver justa causa para a lavratura da autuação, enquanto perdurar o direito de o contribuinte discutir o inconformismo nos processos de ressarcimento; (b) carência de fundamento/motivação; e (c) falta de determinação da exigência (demonstrativos de cálculo).

No mérito, a empresa defende que por ter grande parte de suas atividades direcionadas à exportação, goza da imunidade prevista no art. 149, § 2º da Constituição Federal de 1988, e rediscute as glosas efetuadas nos processos de análise de ressarcimento, sobre: (a) abrangência do conceito de insumos na legislação que rege as contribuições, citando precedente do CARF que equipara o conceito à legislação do imposto de renda, sem discutir a aplicação individualizada aos produtos glosados em espécie; (b) aquisições com alíquota zero; (c) alíquota aplicável a créditos presumidos da agroindústria; (d) créditos extemporâneos; e (e) ajustes negativos de créditos. No mais, sustenta que a aplicação multa de 50% impõe limitação ao

exercício do direito recursal por parte da empresa, que, de credora, passa a ser devedora de multa, e que a cumulação desta multa com a de falta de recolhimento (75%) é injusta e exploratória, e possui efeitos confiscatórios. E, por fim, defende a inaplicabilidade da Taxa SELIC a título de juros.

Sobre as alegações de inconstitucionalidade (atinentes ao art. 149, § 2º da Constituição Federal de 1988 e à confiscatoriedade de multas), remete-se à Súmula CARF nº 2, e, no que se refere à aplicação da Taxa SELIC, à Súmula CARF nº 4, ambas de observância obrigatória neste tribunal administrativo:

Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

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”.

Quanto às alegações de nulidade, temos que não merecem prosperar, visto que o lançamento foi efetuado em virtude de comando legal expresso, invocado no TVF (art. 74, § 15 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010), e devidamente fundamentado/motivado (o que se percebe da simples leitura do teor das fls. 245/246), tendo os cálculos sido demonstrados às fls. 247 a 254, a partir de glosas nos processos de ressarcimento às quais teve a empresa acesso, inclusive para que manifestasse sua inconformidade (nos processos já findos administrativamente, e cuja rediscussão não encontra lugar nestes autos).

Não se vislumbra, portanto, nulidade alguma no lançamento, nem possibilidade de análise de mérito sobre matérias já julgadas administrativamente em definitivo em autos distintos.

No que se refere aos demais argumentos em relação à multa em análise neste processo, percebe-se que o lançamento (TVF anexo à autuação) invoca expressamente o art. 74, § 15 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010, que estabelece a aplicação da “*multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido*”.

Tal parágrafo foi expressamente revogado pelo art. 56, I, da Medida Provisória (MP) nº 656/2014. Na Exposição de Motivos da referida MP, esclareceu-se:

“11. A presente proposta de Medida Provisória também visa revogar a aplicação da multa isolada (§§15 e 16 do art. 74 da Lei nº 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 nº 10.833, de 29 de dezembro de 2013.” (grifo nosso)

A referida MP foi convertida na Lei nº 13.097/2015, 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). No entanto, a revogação foi reiterada na MP nº 668/2015 (art. 4º, II), sendo tal MP convertida na Lei nº 13.137/2015, que assentou, em seu art. 27, II, que ficam revogados “os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

Assim, o fundamento utilizado na autuação para aplicação da multa se encontra, hoje, revogado. Em substituição (como se esclareceu na Exposição de Motivos aqui transcrita), passou a existir um § 17, que trata de “*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*”. (grifo nosso)

Veja-se que a nova multa (§ 17) se refere ao valor do débito objeto de DCOMP, e não ao crédito glosado/considerado indevido em ressarcimento.

Retomando-se o fundamento da autuação, percebe-se, no TVF (fls. 245/246), que a multa foi lançada, de fato, sobre o crédito considerado indevido em ressarcimento:

Entretanto, da análise dos pedidos e das verificações efetuadas no curso do procedimento fiscal apurou-se que o contribuinte não tinha direito a parcela dos créditos apropriados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON, procedimento este que importou no pedido indevido de ressarcimento em diversos trimestres, estando tal fato demonstrado nos Despachos Decisórios emitidos pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Cascavel / PR – SAFIS/DRF/CVL nºs 30/2012, 31/2012, 32/2012 e 33/2012 (fls. 94/123) e em planilhas de cálculo vinculadas (124/243).

Desta forma, em atenção ao disposto no art. 74, § 15, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 62 da lei nº 12.249/2010, e no art. 29-A da IN/RFB nº 900/2008, aplica-se por meio do presente Auto de Infração multa isolada de 50% (cinquenta por cento) incidente sobre o

valor do crédito indevido do PIS e da COFINS não cumulativos objeto de pedidos de ressarcimento entregues a partir de 14/06/2010, conforme cálculos apresentados em demonstrativo anexo (fl. 244).

Tem-se, assim, que o fundamento legal da autuação foi posteriormente revogado, dando azo à invocação do art. 106, II, “a” do Código Tributário Nacional:

“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;

(...)”

Nesse sentido decisão unânime proferida recentemente por esta turma, em caso que tratava do mesmo § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

“INFRAÇÃO. REVOGAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. Consoante art. 106, II, “a” do Código Tributário Nacional, nos atos não definitivamente julgados, a superveniência de norma que deixa de definir determinada conduta como

infracional aplica-se aos fatos pretéritos, situação que alcança a revogação do art. 74, § 15 da Lei nº 9.430/96 pelo art. 27, II da Lei nº 13.137/2015. (...)” (Acórdão nº 3401-004.369, Rel. Cons. Robson José Bayerl, unânime, sessão de 01/02/2018) (participantes: Cons. Rosaldo Trevisan, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, entre outros)

Aliás, o entendimento unânime da turma remonta ainda a caso anterior, onde esteve em debate o mesmo tema:

“MULTA ISOLADA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ARTIGO 74, PARÁGRAFO 15, DA LEI Nº 9.430/1996. REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 13.137/2015. RETROATIVIDADE BENIGNA DE PENALIDADE. ARTIGO 106, INCISO II, A, DO CTN. AFASTAMENTO. Deve ser afastada a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, prevista no parágrafo 15 do artigo 74, da Lei nº 9.430/1996, diante de sua revogação pela Lei nº 13.137/2015, por força da retroatividade benigna de penalidades disposta no artigo 106, inciso II, alínea a, do CTN.” (Acórdão nº 3401-003.182, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, unânime, sessão de 18/05/2016) (participantes: Cons. Rosaldo Trevisan e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, entre outros)

Assim, embora não seja nulo, e nem afetado pelo resultado dos julgamentos dos pedidos de ressarcimento, o lançamento é improcedente, em função de retroatividade benigna (art. 106, II, “a”, do CTN), com a revogação da multa lançada pelo disposto na Lei nº 13.137/2015, art. 27, II.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan