



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

Processo n° 19515.720479/2013-55
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3301-002.867 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria Multa em decorrência de pedido de ressarcimento indevido. Compensação. Necessidade de manifestação quanto aos créditos alegados.
Recorrentes ALCOA WORLD ALUMINA BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/03/2013

MULTA DE OFÍCIO. NORMA POSTERIOR SUPRESSORA DA APLICAÇÃO DA PENALIDADE À CONDUTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A possibilidade de retroação da norma para beneficiar o responsável é princípio insculpido na Constituição Federal e nas normas infraconstitucionais, notadamente no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

No caso, o § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que previa "*multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido*", foi expressamente revogado pela Medida Provisória nº 668, de 30/01/2015, posteriormente convertida na Lei nº 13.137, de 19/06/2015.

Materializada hipótese em que a lei nova elide os efeitos da incidência da norma anterior, necessária a aplicação da retroatividade benigna autorizada pela lei à situação ainda pendente de julgamento definitivo.

Recurso de ofício negado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EFETIVA DE CONTESTAÇÃO. CONHECIMENTO DO RECURSO.

Deverá ser conhecido o recurso uma vez evidenciado que o sujeito passivo, efetivamente, contestou a matéria citada em sua impugnação.

Recurso voluntário ao qual se dá parcial provimento para devolver os autos à instância *a quo*, para que esta se manifeste sobre a existência dos créditos reclamados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **negar provimento ao recurso de ofício** e em **dar parcial provimento ao recurso voluntário**, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, e Semíramis de Oliveira Duro. Declarou-se impedida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Bruno Fajersztatn, OAB/SP nº 206.899.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de recurso de ofício interpostos contra decisão da 4ª Turma da DRJ Ribeirão Preto (e-fls. 4740/4743), a qual, por unanimidade de votos, julgou "*procedente a impugnação, exonerando a multa por ressarcimento indevido, e declarar a definitividade da glosa de créditos não contestada pela autuada*".

O Acórdão em tela foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/03/2013

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Exonera-se a multa tributária contra ato não definitivamente julgado, quando lei posterior deixe de defini-lo como infração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não especificamente contestada na impugnação é reputada como incontroversa, com a aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

Crédito Tributário Exonerado

Por bem descrever os fatos, transcrevo, abaixo, o relatório da decisão recorrida:

O presente processo trata da glosa de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, dos anos de 2009 a 2011, efetuada em decorrência de procedimento fiscal para verificação da procedência de 24 (vinte e quatro) pedidos de ressarcimento apresentados pela interessada.

Como resultado do referido procedimento, a fiscalização lavrou os autos de infração de fls. 2246/2260, intimando a contribuinte a “cumprir a retificação no(s) saldo(s) do(s) crédito do regime não cumulativo” das contribuições.

Também foi lançada a multa regulamentar de 50% sobre os valores considerados indevidos em cada pedido de ressarcimento, resultando na exigência de R\$ 109.424.491,90 formalizada no auto de infração de fls. 2243/2245.

A descrição do procedimento e o demonstrativo dos valores lançados encontra-se no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2230/2242.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 2270/2299, se insurgindo exclusivamente contra o auto de infração da multa regulamentar.

Relatou os fatos relativos aos processos de ressarcimento, nos quais apresentou manifestação de inconformidade contra os deferimentos parciais, alegando conexão e “prejudicialidade” daqueles com a multa isolada objeto do presente, requerendo a reunião dos feitos “para o fim de que se aguarde a prolação de decisões finais nos autos daqueles processos para o deslinde do presente caso”.

No mérito, argumentou ser inaplicável a multa, uma vez que teria agido “em observância do entendimento do próprio Fisco”, e por significar “violação ao Direito de Petição e aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade”.

Por fim, alegou “a impossibilidade de a multa ser calculada com base nos períodos anteriores à vigência da Lei nº 12249, de 11.6.2010, que trouxe alteração do art. 74, parágrafo 15, da Lei nº 9430”, requerendo seu cancelamento.

Em vista do montante do crédito tributário exonerado, a primeira instância recorreu de ofício de sua própria decisão, o que fez com base no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, combinado com a Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

A ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 29/01/2015 (e-fls. 4747). Em 27/02/2015 (e-fls. 4752) o sujeito passivo apresentou o recurso voluntário de e-fls. 4752/4776, no qual, relativamente ao entendimento da primeira instância pela não apresentação parcial de impugnação, aduz que “insurgiu-se efetivamente contra a glosa dos créditos relativos a aquisições no mercado interno e importações, não havendo que se cogitar de matéria não impugnada, o que impõe o imediato cancelamento dessa parte da decisão, para que uma nova seja proferida”.

Afirma a interessada que apresentou pedidos de ressarcimento relativamente a créditos decorrentes do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS nos anos-base de 2009, 2010 e 2011. Segundo informa, a análise dos pleitos em tela redundou no reconhecimento parcial do direito e na lavratura de autos de infração para exigir a multa isolada de 50% sobre os valores considerados indevidos em cada pedido de ressarcimento, bem como para intimar a recorrente a retificar os saldos dos créditos apropriados em função das aquisições efetuadas pela recorrente nos mercados interno e externo (importações). Tais questões são objeto de análise em 24 processos administrativos específicos.

Assevera, contrariamente ao entendimento da DRJ, que teria havido "*impugnação da totalidade do trabalho fiscal objeto do auto de infração*". Na sequência, descreve o procedimento adotado pela fiscalização no âmbito dos processos administrativos em evidência. Afirma que uma vez que os despachos decisórios emitidos nos 24 processos formalizados em nome da interessada "*apenas controlavam os pedidos de ressarcimento apresentados, e com o intuito de formalizar a exigência da multa e impor a retificação dos saldos de créditos apropriados, a fiscalização emitiu os autos de infração 'sub judice'*". E continua, textualmente:

Assim, única e exclusivamente pela impossibilidade de intimar a recorrente no âmbito dos processos administrativos nos quais foram emitidos os despachos decisórios que glosaram os créditos, é que a fiscalização formalizou um novo procedimento fiscal. Mas a glosa fiscal e toda a sua fundamentação já havia sido lavrada nos despachos decisórios proferidos nos processos referentes aos pedidos de ressarcimento.

Dessa forma, percebe-se que, em relação aos créditos apropriados, o presente processo apenas formaliza, por meio de auto de infração, a exigência de retificação dos saldos registrados em DACON, em virtude das glosas já efetuadas nos processos de ressarcimento.

Não se trata de uma nova glosa de créditos, mas simples desdobramento formal das glosas já efetuadas nos despachos decisórios referidos. Tanto é assim que o Termo de Verificação Fiscal (TVF) que acompanha os autos de infração 'sub judice', ao tratar dos créditos, nem chega a tratar de cada um dos itens de glosa, limitando-se a fazer referência aos despachos decisórios proferidos e aos anexos àqueles despachos.

Em decorrência do exposto, restando claro que as glosas foram verdadeiramente efetuadas naqueles processos administrativos supra listados e não no presente processo, tem-se que a recorrente, ao apresentar manifestação de inconformidade contra as referidas glosas e ao apresentar referidas manifestações de inconformidade como anexos à impugnação apresentada contra os presentes autos de infração, nada mais fez que se insurgir contra a totalidade das glosas efetuadas.

(grifo do original)

A interessada apresenta exemplo do procedimento adotado pela autoridade administrativa e ressalta

[...] que os créditos em questão nos presentes autos, além de auditados nos despachos decisórios, foram lá quantificados, o que dispensou qualquer outra análise no presente processo. Por isso o TVF que acompanha os

presentes autos de infração limitou-se a fazer referência às glosas que já haviam sido feitas no despacho decisório.

É inegável, portanto, que a glosa fiscal propriamente dita está consignada nos despachos decisórios, tendo os presentes autos de infração sido lavrados apenas como desdobramento formal daquelas glosas, a fim de notificar a ora recorrente a retificar seus saldos regradados em DACON. Nada mais que isso.

Essa intimação, vale repisar, realmente não poderia ter sido formalizada no âmbito dos despachos decisórios, eis que eles foram emitidos a propósito dos pedidos de ressarcimento.

Diante disso, não há outra conclusão possível senão a de que as manifestações de inconformidade apresentadas contra os citados despachos decisórios representam efetiva resistência da ora recorrente contra todas as glosas efetuadas. Não bastasse as defesas protocoladas em cada um dos 24 processos, todas elas foram novamente acostadas a estes autos, sendo parte integrante da impugnação interposta.

[...]

No limite, diante do que foi acima exposto, poder-se-ia dizer que as defesas apresentadas contra os despachos decisórios proferidos por si só já seriam suficientes para se reconhecer que as glosas de créditos apropriados foram de fato impugnadas. Em última análise, as glosas estariam impugnadas mesmo se nada tivesse sido feito em relação a elas no presente processo.

Mas a recorrente, ao apresentar sua impugnação, não silenciou a respeito. Justamente em virtude da correlação entre os despachos e o presente auto de infração, a recorrente, ao apresentar a impugnação nos presentes autos, optou por (i) anexar **todas as 24** manifestações de inconformidade apresentadas nos processos acima, trazendo a estes autos todos os fundamentos de defesa apresentados contra os despachos decisórios, os quais, dessa forma, passaram a integrar a impugnação apresentada e (ii) solicitar a conexão entre as demandas nos despachos decisórios, evitando-se decisões conflitantes.

(grifos e destaque do original)

Aduz também a reclamante que em seu pedido requereu a improcedência total do lançamento, a qual "abarca, indiscutivelmente a glosa de créditos efetuadas quando da análise dos pedidos de ressarcimento".

A suplicante ressalta que "ainda que se entenda que as glosas de créditos vinculados ao mercado interno não estão formalizadas nos citados despachos decisórios e que os autos de infração 'sub judice' possuem 'vida própria', ainda assim dever-se-ia concluir que eles foram impugnados", em vista do conteúdo da impugnação formulada, que, segundo entende, abarcou também as glosas em questão (ver e-fls. 4760/4771).

Assim, considerando que a autoridade de primeira instância deixou de analisar parte da impugnação, o acórdão correspondente teria incorrido em nulidade, devendo, portanto, ser anulado, para o fim de ser proferida nova decisão contendo manifestação expressa sobre as defesas apresentadas contra as glosas efetuadas. Se alicerça nos princípios

constitucionais do contraditório e da ampla defesa, no artigo 2º, *caput* e inciso VII, bem como artigo 38, todos da Lei nº 9.784/99.

Ressalta também que dada a "*intrínseca relação entre o presente processo e os processos decorrentes dos pedidos de restituição*", "[...] *verifica-se a imprescindível necessidade de conexão do presente processo aos demais processos, decorrentes de pedidos de ressarcimento, de modo a haver julgamento conjunto, em obediência aos princípios da celeridade e da economia processual [...]*".

Por fim, defende a necessidade de manutenção parcial da decisão recorrida dada a inaplicabilidade da multa isolada. Aduz que não obstante a revogação do parágrafo 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que foi objeto da Medida Provisória nº 656 de 2014 (artigo 56, inciso I), tenha sido vetada na sua conversão em lei (Lei nº 13.097/2015), a Medida Provisória nº 668/2015, editada posteriormente à conversão da MP nº 656/2014, determinou novamente a revogação do parágrafo 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Assim, correto o cancelamento da multa isolada "*em vista de sua expressa revogação pelo art. 4º, inciso II, da Medida Provisória n. 668/15 e de sua aplicação à hipótese dos presentes autos por força do art. 106, inciso II, alínea 'c' do Código Tributário Nacional*".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso há que ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Do recurso de ofício

Início a análise da questão abordando o recurso de ofício formalizado pela primeira instância recursal.

Conforme termo de verificação fiscal - e-fls. 2240 -, vê-se que foi lançada contra a recorrente a multa isolada de 50% capitulada no parágrafo 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, dispositivo este que foi incluído pela Lei nº 12.249, de 11/06/2010.

O preceito em tela segue abaixo transcrito:

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

Não obstante, a exação acima foi afastada à unanimidade pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto, o que foi feito com fundamento na retroatividade benigna de que trata o artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional, eis que aludido dispositivo foi revogado pelo artigo 56, inciso I, da Medida Provisória nº 656, de 07/10/2014.

De fato, a referenciada Medida Provisória nº 656/2014 previa, em seu artigo 56, que "*ficam revogados: I - imediatamente, [...] os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de*

27 de dezembro de 1996". Todavia, tal preceito não foi mantido no texto da Lei nº 13.097, de 19/01/2015, resultado da conversão em lei da citada medida provisória.

Apesar disso, os mesmos dispositivos foram expressamente revogados pelo artigo 4º, inciso II, da Medida Provisória nº 668, de 30/01/2015, revogação esta que foi mantida na Lei nº 13.137, de 19/06/2015, referente à conversão da medida provisória em comento em lei. Confira-se:

Art. 27. Ficam revogados:

[...]

II - os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

Não resta dúvida, portanto, que a exigência em tela deverá ser afastada.

Com efeito, quanto ao prosseguimento da exigência de penalidade cuja fundamentação legal não mais se encontre em vigência, ou alteração legislativa posterior tenha reduzido sua gravidade, dispõe o artigo 106 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), a seguir transcrito:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Desse modo, tratando-se a espécie dos autos de ato não definitivamente julgado, cuja conduta a lei nova deixou de definir como infração, **penso que deverá ser afastada a multa de ofício de 50%**, na sua integralidade.

Correto, pois o entendimento exarado pela primeira instância. Assim, **há que se negar provimento ao seu recurso de ofício.**

Do recurso voluntário

Conforme relatado, vê-se que a interessada formalizou recurso voluntário contra o entendimento da primeira instância segundo o qual a reclamante não teria apresentado contestação relativamente à glosa de créditos perpetrada.

Início a análise reproduzindo, na íntegra, a parte do voto da decisão recorrida que trata dessa questão:

Conheço da impugnação.

Preliminarmente, define-se o objeto do presente julgamento, qual seja, a multa regulamentar de 50% sobre ressarcimentos indevidos, uma vez que apenas tal auto de infração foi contestado.

Sobre os autos de infração de glosa de créditos das contribuições não cumulativas, a interessada não apresentou contestação. Destarte, trata-se de matéria incontroversa.

Assim dispõe o Decreto nº 70.235/1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A questão não pode ser mais abordada em momento processual posterior, notadamente no que concerne a eventual recurso voluntário.

(destaque do original)

Na impugnação do sujeito passivo (e-fls. 2270/2299) não consta, de fato, expressa contestação às glosas realizadas pela autoridade fiscal. Não obstante, a interessada, em sua argumentação, ressalta, concernente à matéria, que foram proferidos 24 despachos decisórios nos 24 processos administrativos formalizados para cada pedido de ressarcimento apresentado (ver e-fls. 2273/2274).

Comparando exemplificativamente alguns dos números dos PER/DCOMP correspondentes a esses processos vê-se que os mesmos coincidem com aqueles elencados pela fiscalização no *Termo de Verificação Fiscal* de e-fls. 2230/2242 (ver, especialmente, e-fls. 2230/2231).

Alega a recorrente em sua impugnação que

Em face dos referidos despachos decisórios proferidos no âmbito dos processos acima [os 24 processos formalizados para cada um dos 24 PER/DCOMP], a impugnante apresentou as competentes manifestações de inconformidade (doc. anexo), através das quais demonstrou, de forma cabal, seu direito aos créditos ali pleiteados, apresentando vasta documentação comprobatória de seu direito creditório (mais de quatro mil e quinhentos documentos, se considerados os 24 processos).

(grifo nosso)

E, com efeito, a recorrente anexou aos autos as manifestações de inconformidade inerentes aos 24 processos acima referidos (ver e-fls. 3310/4650). Examinando exemplificativamente um desses documentos (processo nº 10880.725302/2012-21 - e-fls. 4596/4650 -, que, segundo informa a reclamante em sua impugnação - e-fls. 2274 - é referente ao PER/DCOMP nº 17822.75930.130112.1.1.08-1800 - o qual é listado no *Termo de Verificação Fiscal* - e-fls. 2231), constata-se que a interessada, dentre outros argumentos, aduziu, na manifestação de inconformidade em tela, a necessidade de reunião de todos esses 24 processos administrativos e do presente processo (19515.720479/2013-55), **tendo se contraposto também, de forma analítica, às glosas realizadas pela autoridade fiscal.**

Diante do exposto, não me parece razoável considerar como não impugnada e, assim, incontroversa, matéria a qual é objeto de discussão em outros processos da interessada, até porque essa matéria foi efetivamente contestada naqueles processos que guardam efetiva conexão com o assunto de que tratam os presentes autos.

Portanto, entendo que **há que ser dado provimento em parte** ao recurso voluntário do sujeito passivo, de forma que, para não caracterizar supressão de instância, sejam os autos **devolvidos à instância recorrida** para apreciação dos argumentos apresentados pela suplicante, manifestando-se, pois, quanto à legitimidade dos créditos alegados pela mesma, devendo referido colegiado tratar como superada a aduzida inexistência de contestação do feito.

Por fim vale lembrar que a questão relativa às glosas dos créditos apresentados pela interessada está pendente de exame em outros processos específicos, o que requer sejam adotados os procedimentos necessários em vista da conexão processual.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto no seguinte sentido:

- a) para **negar provimento ao recurso de ofício** formulado pela primeira instância;
- b) para **dar provimento em parte ao recurso voluntário** protocolizado pelo sujeito passivo, nos termos abordados no presente voto.

Sala de Sessões, em 15 de março de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator