



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720083/2022-73
ACÓRDÃO	3202-003.347 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FECULARIA LOPES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo, para fins de reconhecimento de créditos da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep, na não-cumulatividade, deve ser considerado conforme estabelecido, de forma vinculante, pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, ou seja, atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviços a terceiros.

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. RE 574.706/PR. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. A PARTIR DE 15 DE MARÇO DE 2017.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento do RE 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, pela exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Modulação dos efeitos deferida para a partir de 15.3.2017, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos administrativos protocolados até essa data.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. LANÇAMENTOS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da contribuição ao PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento da Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. SEDE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria em sede recursal fundamentada em argumentos díspares daqueles apresentados na impugnação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, em razão da preclusão, concernente às alegações apresentadas somente no recurso, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares arguidas, atinentes à suspensão do crédito tributário e à nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para que, quanto à multa de ofício qualificada, seja observado o limite de 100% (cem por cento) disposto no art. 44, § 1º, VI, da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 10, juntado às fls. 3760-3773:

Trata-se da lavratura de Auto de Infração, o qual com multa e juros teve um valor lançado de R\$ 24.257.023,51 (sendo R\$ 19.912.450,00 de Cofins e R\$ 4.344.573,51 de PIS), podendo o mesmo ser encontrado às fls. 3.597 a 3.642 dos autos. O lançamento se refere aos períodos de apuração dos anos de 2017 e 2019.

O Termo de Início de Ação Fiscal foi formalizado através do TDPF nº 09.1.05.00-2021-00035-3, em 28/01/2021 (fls. 2 a 5).

Foram solicitados à empresa os seguintes documentos e esclarecimentos: atos constitutivos da pessoa jurídica e alterações posteriores; relação dos produtos fabricados; descrição detalhada do processo produtivo da empresa e da utilização de insumos em cada fase do processo; justificativa e base legal para a não tributação de operações registradas na Escrituração Digital; existência de processos de consulta e judiciais; esclarecimentos sobre ajustes de acréscimos de créditos das contribuições nos registros M110 e M510; ação judicial relativa a créditos extemporâneos; documentos dos registros A170 e C170; contratos de prestação de serviços com as empresas tomadoras; cópias do Livro de Registro de Empregados; comprovantes bancários; entre outros.

Estão juntados aos autos: contrato social e alterações (fls. 13 a 32); relação de produtos e NCM (fls. 33 a 37); fluxograma do processo produtivo (fls. 38 a 39); Extratos de DCTFs (fls. 40 a 41); registros fiscais das operações por CST (fls. 42 a 77); demonstrativos com data, natureza da base de cálculo, registro CST, descrição, NF, fornecedor, NCM, mercadoria/serviço, valor e base de cálculo da contribuição (fls. 78 a 2.602); notas fiscais e documentos relacionados (fls. 2.635 a 3.070); relação de notas fiscais de saída de produtos (fls. 3.113 a 3.123); relação de notas fiscais de saída com suspensão (fls. 3.124 a 3.173); dados do portal da nota fiscal eletrônica (fls. 3.174 a 3.302); relação de notas fiscais de aquisição de serviços utilizados como insumos e não essenciais no processo produtivo (fls. 3.303 a 3.325); relação dos trabalhadores terceirizados (fls. 3.326 a 3.337); ativo imobilizado e créditos com base na aquisição (fl. 3.338); relação de notas fiscais de aquisição de bens utilizados como insumos e de aquisição de bens de revenda (fls. 3.339 a 3.513); relação de notas fiscais de saída de produtos com destaque de ICMS (fls. 3.514 a 3.538); reconstituição da apuração das contribuições (fls. 3.539 a 3.544); entre outros.

O Termo de Verificação Fiscal se encontra às fls. 3.545 a 3.595. A fiscalização salienta a forma de tributação do contribuinte, demonstrando em planilhas o crédito descontado em períodos anteriores, na forma da escrituração e o ajuste de créditos dos registros M210 e M610.

Durante todo o período fiscalizado, janeiro de 2017 a dezembro de 2019, o contribuinte apresentou DCTF com valores devidos de PIS e de Cofins **somente no período de apuração de janeiro de 2017**.

Passa a fiscalização, então, a fazer uma síntese da ação fiscal e das intimações de documentos e de esclarecimentos que foram realizadas ao longo do respectivo

período. No item IV discrimina as irregularidades constatadas a seguir discriminadas: **a)** vendas tributadas indevidamente com alíquota zero das contribuições; **b)** vendas efetuadas indevidamente com suspensão das contribuições; **c)** créditos descontados indevidamente quando da apuração das contribuições.

Diante das irregularidades constatadas foi aplicada multa qualificada de 150 %, de acordo com os arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64. Consta também como responsáveis os sócios da empresa, Paulo Montagner Lopes e David Montagner Lopes, tendo sido formalizada a devida representação fiscal para fins penais.

Foi então dada a ciência do Auto de Infração em 27/01/2022 (ver fl. 3.595), sendo que o contribuinte apresentou em 17/02/2022 (de acordo com o Termo de Juntada da fl. 3.654) a sua impugnação às fls. 3.657 a 3.683, na qual, **em síntese**, faz as seguintes alegações:

- QUE sobre as vendas consideradas com alíquota zero para as contribuições do PIS e da Cofins (CST 06) faz as seguintes considerações:

a) Tapioca (NCM 1903-00.00) – A fiscalização entendeu que as vendas de fécula de mandioca (NCM 11.08.14.00) foram tributadas indevidamente à alíquota zero. Por sua vez, o contribuinte coloca que carece de constitucionalidade o disposto no inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois o legislador infraconstitucional teria extrapolado os limites legais, citando o § 12, do art. 195 da Constituição Federal. Teria sido ferido o princípio da igualdade tributária consoante legislar no sentido de desigualar isenção tributária de alíquota zero. Reforça o seu direito pela inconstitucionalidade da interpretação formal e material dada pelo Fisco, e pela inconstitucionalidade material da interpretação dada pelo sujeito passivo sobre os dispositivos legais já citados. Diz juntar opinião de professor no sentido da possibilidade do crédito.

b) Goma de Mandioca (NCM 1106.20.00) – Contesta a alegação de que teria respondido de forma evasiva intimação sobre esse item, inclusive apontando má-fé dos auditores-fiscais. Diz que as vendas de goma de mandioca não foram classificadas de forma indevida, tendo em vista que os referidos produtos fariam alusão à variação regional do produto de farinha de mandioca. Cita o inciso V, do art. 1º, da Lei nº 10.925/2004.

- QUE relativamente às vendas efetuadas com suspensão das contribuições (CST 09) coloca que o Fisco haveria se insurgido contra a classificação na NCM sob os códigos 1108.14.00 e 1108.19.00 com base no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Passa a discorrer sobre qual a definição de atividade agrícola e sobre a controvérsia de enquadramento na condição de indústria agropecuária / atividade rural ou agroindústria. Fala que a raiz de mandioca teria sua condição de produto primário e agropecuário (*commoditie*). Entende que não é aceitável a legislação tributária utilizar conceitos na letra fria da lei para uma interpretação subjetiva. A caracterização da fécula de mandioca seria de um produto agropecuário e sua fabricação é realizada por empresas que apesar de condicionadas ao perfil de

agroindústria, possuiria atividades agropecuárias. Cita julgado e critica a Instrução Normativa nº 1.911/2019. Coloca que os documentos foram emitidos equivocadamente com o CST 01, apontando erro de programa e mudança de contador. Defende que haveria ausência de qualquer ato fraudulento ou intenção de má-fé.

- QUE sobre os créditos descontados na apuração das contribuições que foram glosados, passa a discorrer sobre cada um deles:

a) Aquisição de serviços utilizados como insumos e serviços essenciais no processo produtivo, serviços essenciais no processo produtivo – Estes serviços estariam relacionados a comissões sobre vendas, anúncios, publicidades, promoção de vendas, entre outros. Passa a falar sobre o conceito de insumo definido pelo STJ sob o prisma dos critérios da essencialidade e da relevância, discordando do entendimento fiscal e defendendo que tais serviços dariam direito a crédito.

b) Despesas com aquisição de bens utilizados como insumos – representação comercial – Seriam despesas com representantes comerciais os quais coloca que seriam essenciais e relevantes para o seu processo de produção quando bem direcionada essa aos seus clientes. Aponta que em seu contrato social estaria prevista a fabricação e comércio de féculas de mandioca e o comércio atacadista de farinha. Esse comércio atacadista levaria a demanda da intermediação de vendas. A maior parte das vendas seria realizada por representação comercial, requerendo prazo para a apresentação de provas, no caso a juntada de notas fiscais de prestação de serviços desses representantes.

c) Sobre o Ativo Imobilizado – Coloca que o sujeito ativo compreendeu pela impossibilidade de crédito das edificações e benfeitorias em imóveis próprios, inclusive, veículos, citando o inciso XII, art. 1º, da Lei nº 11.774/2008. Diz haver contradição nisso quando se verifica a depreciação apontada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Diz ter sido desrespeitado o princípio da legalidade, utilizando-se apenas a legislação que se convém.

d) Aquisição de insumos tributados à alíquota zero e aquisição de bens de revenda tributados à alíquota zero – Defende a existência de inconstitucionalidade no § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Tais normativos legais do PIS e da Cofins seriam contrários às disposições contidas em nossa Carta Magna.

- QUE há exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, mencionando o Recurso Extraordinário do STF de nº 574.706/PR, no sentido de que tal tributo não poderia compor a base de cálculo das contribuições. De outro lado, teria havido alegação do sujeito ativo de que a ação judicial de nº 5002949-07.2017.4.04.7003, corresponderia a outra empresa. Sobre a decisão do STF diz que a modulação dos seus efeitos não se aplicaria no seu caso, tendo em vista a esta outra ação da qual quer utilizar a decisão favorável de outro impetrante. Cita o art. 535 do Código de Processo Civil. Cita o agravo de instrumento do processo de nº 0807622-

86.2021.4.05.0000 do TRF5. Se não considerada o seu direito de alcance dessas decisões de outros impetrantes, haveria ofensa aos princípios da igualdade e da legalidade tributária, assim como do art. 5º da Constituição Federal, na parte que define que todos são iguais perante a lei.

- QUE há necessidade de se cancelar ou reduzir a multa imposta, tendo em vista que ela foi agravada em 150 %, a qual seria desproporcional a suposta infração que se alega ter cometido. Tal multa aplicada supera até o mesmo o próprio valor das supostas contribuições sociais exigidas, violando o princípio do não-confisco. Discorda da existência de dolo, dizendo que durante todo o procedimento de tomada de créditos esteve acobertado por decisão judicial com trânsito em julgado.

- QUE inexistem quaisquer responsabilidades tributárias dos sócios da empresa, havendo, também, desnecessidade de representação fiscal para fins penais.

POR FIM, coloca que o presente Auto de Infração não pode persistir devido a ter demonstrado equívocos durante a apuração de infrações decorrentes das declarações fiscais e contábeis, pugnando-se pela insubsistência do Auto de Infração em sua integralidade.

Caso não seja declarada a nulidade do Auto de Infração em referência, requer que seja determinado seu imediato arquivamento, tendo em vista o erro cometido pelo Fisco ao tributar e multar injustamente o aqui impugnante.

Estão juntados a sua contestação Parecer feito a seu pedido pelo escritório Barros Carvalho Advogados, Acórdão do CARF relativo à empresa Tegula Soluções e partes de ações judiciais.

A DRF jurisdicionante alegando que os sujeitos passivos solidários Paulo Montagner Lopes e David Montagner Lopes não apresentaram contestação, nem recolheram o crédito tributário exigido, lavrou os Termos de Revelia das fls. 3.735 a 3.736.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário, conforme parte da ementa a seguir reproduzida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

INCONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS. STF MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

O plenário do STF definiu a modulação dos efeitos da decisão que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, surtindo efeitos a partir de 15 de março de 2017, data em que o Supremo Tribunal Federal firmou tal entendimento.

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 3803-3818, por meio do qual, em apertada síntese, repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

VOTO

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares

No que diz respeito ao pleito recursal consistente na suspensão do crédito tributário, cumpre salientar que o crédito está suspenso em razão da interposição tempestiva do recurso voluntário sob julgamento, a ter do art. 151, III, do CTN (Código Tributário Nacional).

Quanto à nulidade da decisão recorrida, cumpre registrar que a referida decisão apreciou a questão atinente à responsabilidade dos sócios e consignou o entendimento no sentido de que são responsáveis pelo crédito lançado, nos termos do art. 135 do CTN, conforme consta à fl. 3772 da mencionada decisão, bem como apreciou todas as matérias questionadas por meio da impugnação, de forma fundamentada, não havendo nenhum vício a ser reparado.

Mérito

Vendas de goma de mandioca efetuadas com aplicação de alíquota 0% (CST 06)

Quanto à venda de **goma de mandioca**, também conhecida como **fécula de mandioca**, classificada pela recorrente sob a **NCM 1106.20.00**, e vendida com alíquota zero, com base no art. 1º, V, da Lei 10.925/04, a Fiscalização constatou que a classificação correta de tal produto é a **NCM 1108.14.00**, com base nas explicações constantes nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh):

Esta posição não compreende as féculas (que, no caso do sagu, são por vezes chamadas “farinhas de sagu”) derivadas desses produtos, **que se incluem na posição 11.08**”. (fls. 3.553 a 3.555 do Termo de Verificação Fiscal – TVF)

Cita ainda a Fiscalização a Solução de Consulta Interna 98.323/2018, a qual dispõe que a **fécula de mandioca**, também conhecida como **goma de mandioca**, se classifica no **NCM 1108.14.00**, bem como que, a partir de fevereiro de 2019, a recorrente passou a tributar as vendas

de **goma de mandioca** às alíquotas de **1,65%** para a contribuição ao PIS/Pasep e de **7,60%** para a Cofins, sem que tivesse ocorrido nenhuma modificação na legislação do período. Ou seja, contradizendo-se em alegar serem vendas com alíquota zero para os períodos anteriores, até janeiro de 2019.

Correto o procedimento adotado pela Fiscalização, uma vez que os produtos comercializados pela própria recorrente como goma de mandioca, também conhecida como féculas de mandioca, são classificadas na posição 1108, conforme disposição da Nesh acima transcrita, além do fato de que a própria recorrente passou a tributar a comercialização desses produto a partir de fevereiro de 2019, sem que tenha ocorrida alteração na legislação, o que corrobora se tratar realmente de goma de mandioca ou fécula de mandioca e, dessa forma, produto tributado pelas contribuições em tela.

A recorrente aduz que “fez prova anexando declaração dos próprios adquirentes dos produtos de que, apesar da denominação tratam-se de fato de produto enquadrado no NCM 1106.20.00 da TIPI, fazendo jus, portanto, a tributação de suas vendas a alíquota zero”. Tal alegação não merece acolhida, uma vez que a mera declaração de adquirente no sentido de que a classificação fiscal adotada pela recorrente está correta não tem o condão de alterar a constatação evidenciada pela Fiscalização no sentido de que se trata de comercialização de goma de mandioca, denominação utilizada pela própria recorrente na comercialização do produto, classificada, conforme a Nesh, na NCM 1108.14.00, e, portanto, tributada pelas contribuições em tela.

Vendas de fécula de mandioca e polvilho efetuadas com suspensão das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins (CST 09)

Acerca das **vendas efetuadas com suspensão das contribuições (CST 09)**, a Fiscalização informa no TVF que a recorrente efetuou vendas de **fécula de mandioca e polvilho**, classificados na NCM sob o código 1108.14.00 e 1108.19.00, com suspensão das contribuições em tela, bem como que intimada a justificar a base legal para aplicar a suspensão, a recorrente preferiu não se manifestar.

Concluiu a Fiscalização que as vendas em questão não poderiam ser efetuadas com suspensão das contribuições em razão de a recorrente não se enquadrar nas hipóteses constantes dos incisos I e II do art. 9º da Lei 10.925/2004 e não exercer atividade agropecuária.

A recorrente aduz que sua atividade se enquadra como agrícola e tem direito à suspensão das contribuições em apreço.

Sem razão a recorrente, uma vez que não há suspensão das contribuições para o caso de venda de fécula de mandioca e polvilho, classificados na NCM sob o código 1108.14.00 e 1108.19.00, já que a operação não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 9º da Lei 10.925/2004 para se aplicar a suspensão das contribuições:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Além disso, a recorrente efetuou as vendas dos produtos em apreço com o CST 01 (*Operação Tributável com Alíquota Básica*) e não consignou na nota fiscal que se tratava de venda efetuada com suspensão das contribuições em comento, bem como a base legal para a aplicação da suspensão, conforme exigido pela legislação. Ou seja, há vários requisitos previstos na legislação, para a aplicação da suspensão das contribuições em tela, não cumpridos pela recorrente, conforme expressamente consignado pela autoridade fiscal no TVF.

Ademais, a Fiscalização aduziu que a recorrente não exerce atividade agropecuária, e a recorrente, por sua vez, não comprovou que exerce tal atividade, notadamente que produz produtos decorrentes da atividade rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.023/1990. Diante da negativa da Fiscalização acerca do exercício da atividade agropecuária pela recorrente, cabe a ela evidenciar que exerce tal atividade, o que não foi feito. Ressalte-se ainda que a recorrente não evidenciou que as vendas em questão consistem em vendas “de insumos destinados à produção das mercadorias” referidas no *caput* do art. 8º da Lei 10.925/2004, condição necessária para a suspensão das contribuições no caso de venda efetuada por “pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária”, nos termos do aludido art. 9º, III, da Lei 10.925/2004.

Logo, forte nesses argumentos, nego provimento a esse capítulo do recurso.

Serviços relacionados com comissões de vendas, anúncios, publicidades, promoção de vendas

Considerando que a recorrente transcreveu decisões administrativas na peça recursal, importante assinalar, no que diz respeito a decisões proferidas por este Conselho, que tão somente as Súmulas e as Resoluções do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) possuem força vinculante e, portanto, devem ser observadas pelas turmas julgadoras, conforme disposto no art. 123, § 4º, e no art. 130, § 3º, do Regimento Interno (RICARF), aprovado pela Portaria MF n. 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

No que se refere ao conceito de insumo, a recorrente sustenta que os **serviços de marketing** são essenciais e relevantes para a sua atividade. Aduz ainda que comprovou a essencialidade dos **representantes comerciais no desenvolvimento de suas atividades**

comerciais, pois não há outra modalidade de escoamento de seus produtos, senão a representação comercial.

Sem razão a recorrente.

Conforme estabelecido pelo STJ, no julgamento do aludido Recurso Especial, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade** ou da **relevância do bem ou serviço** para a **produção de bens destinados à venda** ou para a **prestação de serviços pela pessoa jurídica**.

Sendo assim, infere-se que os serviços relacionados a comissões de vendas, anúncios, publicidades e promoção de vendas de fato não são essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda. São tão somente despesas gerais da empresa que não caracterizam insumos nos termos dispostos no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ativo imobilizado

A respeito da aquisição de bens para o ativo imobilizado, com aproveitamento de crédito, correta decisão proferida pela DRJ no sentido de que houve o aproveitamento de crédito em duplicidade, tendo a recorrente informado os mesmos valores nos registros C170 e F120, conforme expressamente consignado pela autoridade fiscal no TVF (fl. 3583).

No recurso voluntário, a recorrente se limitou a contestar apenas a duplicidade mencionada na decisão recorrida, ou seja, não contestou a fundamentação apresentada pela Fiscalização, às fls. 3583-3586 do TVF, para efetuar glosas de créditos.

Logo, nada a prover.

Aquisição de insumo tributado à alíquota zero

No recurso, a recorrente assevera que o acórdão proferido pela DRJ “recusou-se a enfrentar as razões da Recorrente sob o argumento de que esta alega a inconstitucionalidade de lei, matéria cuja análise lhe é vedada, por não ser de sua competência.”

Quanto à matéria em tela, a recorrente, na impugnação, de fato se limitou a sustentar que a vedação disposta no art. 3º, § 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são manifestamente **inconstitucionais**, e a DRJ, por sua vez, julgou no sentido de que não cabe à autoridade administrativa apreciar questões de ordem constitucional, competindo-lhe tão somente aplicar o direito tributário positivo, conforme a Súmula Carf n. 2 e o art. 26-A do Decreto 70.235/1972.

Correta a decisão recorrida, uma vez que, com efeito, não cabe à autoridade administrativa analisar a constitucionalidade de disposição legal.

Os novos argumentos apresentados somente no recurso voluntário no sentido de que a legislação não veda o aproveitamento de crédito de insumo tributado à alíquota zero não serão conhecidos, uma vez que houve a **preclusão**, nos termos do art. 16, III, e art. 17, todos do Decreto 70.235/1972.

Com efeito, a impugnação estabelece os limites do litígio, não podendo haver inovação em sede de recurso voluntário. Assim, é defeso a apreciação em sede recursal de argumento não suscitado na primeira instância.

Nesse sentido, há decisão deste Conselho:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. SEDE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria em sede recursal fundamentada em argumentos díspares daqueles apresentados na fase de defesa administrativa anterior, pois viola o princípio da dialeticidade e suprime instância, exceção cabível apenas quanto àquelas de ordem pública, o que não é o caso nos autos sob exame. (acórdão 3001-000.223 – sessão de 21/02/2018 – relator Orlando Rutigliani Berri)

Logo, conheço, em parte, das alegações deste tópico do recurso, e, na parte conhecida, nego provimento.

Exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins

A matéria, exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em tela, foi submetida à análise do STF, em **15/03/2017**, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, Relatora Ministra Cármen Lúcia. O Acórdão teve a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Posteriormente, em **13/05/2021**, foram julgados os Embargos de Declaração opostos à decisão proferida no julgamento do mencionado RE 574.706/PR. A ementa foi redigida nos seguintes termos:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES.

AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISSCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO.

MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR **DESDE 15.3.2017** – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” –, **RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.**

EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS. (destaque nosso)

Em **09/09/2021**, houve o trânsito em julgado desse último acórdão proferido pelo STF nos autos da aludida ação com repercussão geral reconhecida.

A Fiscalização efetuou glosas de créditos correspondentes à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS\Pasep e da Cofins relativo ao período de **01/03/2017 a 15/03/2017** e de créditos extemporâneos, escriturados no mês de **dezembro de 2019**, correspondentes à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS\Pasep e da Cofins

relativo ao período de **abril de 2015 a fevereiro de 2017**, conforme consta no TVF (Termo de Verificação Fiscal), às fls. 3589-3590, a seguir reproduzido:

3.5 Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao Pis e Cofins

- Crédito extemporâneo em 12/2019 (reg. M110 e M510) referente valores de abril de 2015 a fevereiro de 2017: R\$ 970.417,98 (Cofins) e R\$ 210.682,95 (Pis)

- 01/03/2017 a 15/03/2017: R\$ 36.260,17 (Cofins) e R\$ 7.872,27 (Pis) – reg. M200 e M600

(...)

Desta forma os valores correspondentes ao ICMS excluídos pelo sujeito passivo nos registros M200 e M600, relativo ao período de 01/03/2017 a 15/03/2017, serão desconsiderados, conforme consta do Anexo VII – Relação de notas fiscais de saída de produtos com destaque de ICMS – março de 2017.

Também serão desconsiderados os valores informados pelo sujeito passivo nos registros M110 e M510 como crédito extemporâneo das contribuições ao Pis e Cofins no mês de dezembro de 2019, relativos ao período de abril de 2015 a fevereiro de 2017.

Conforme a decisão recorrida, proferida pela DRJ, a recorrente impetrou Mandado de Segurança em **16/03/2017** (processo n. 5002949-07.2017.4.04.7003 – 1ª Vara Federal de Maringá/PR), ou seja, em data posterior à definida pelo STF para produção dos efeitos do aludido julgado (**15/03/2017**).

Na peça recursal, a recorrente sustenta que houve o trânsito em julgado da ação judicial (Mandado de Segurança), que tem direito aos aludidos créditos referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, e que somente por meio de ação rescisória seria possível discutir o decidido na Justiça a seu favor.

Após consulta ao aludido Mandado de Segurança, constata-se que a Justiça denegou seu pedido na primeira instância e somente no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) a recorrente obteve decisão favorável.

Conforme a sentença denegatória, por meio do Mandado de Segurança impetrado, a recorrente pretendia “a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, com reconhecimento do seu direito à restituição/compensação dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos”:

SENTENÇA

1. Relatório

Trata-se de mandado de segurança impetrado por FECULARIA LOPES LTDA contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MARINGÁ, no qual pretende a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, com reconhecimento do seu direito à

restituição/compensação dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos.

(...)

3. Dispositivo

Ante o exposto, **denego a segurança**, declarando extinto o processo, com resolução do mérito (art. 487, I, CPC).

Custas pela parte impetrante. Sem honorários (artigo 25 da Lei n.º 12.016/2009).
(destaques nosso)

A decisão proferida pelo TRF4, favorável à recorrente, tem o seguinte teor:

RELATÓRIO

Trata-se de apelação interposta, objetivando a reforma da sentença que denegou a ordem, almejando a apelante a exclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

A tese então aprovada (tema 69) é a seguinte:

O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

Em face disso, **fica reconhecido o direito do(a) impetrante de observar o entendimento no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.**

Consigne-se que o ICMS debitado nas operações sujeitas, simultaneamente, à sua incidência e à incidência do PIS e da COFINS, realizadas no período de apuração destas duas últimas contribuições, é que não deverá compor suas bases de cálculo.

Em contrapartida, pelo sistema da não cumulatividade, também o ICMS incidente nas operações que dão direito a créditos do PIS e da COFINS não poderá compor a base de cálculo de tais créditos.

(...)

Ora:

a) na dicção do Tribunal Pleno do STF, o conceito de receita ou de faturamento não compreende o ICMS;

b) a exemplo do que fazia o ordenamento anterior à Lei nº 12.973/2014, o ordenamento resultante de suas alterações também prevê a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita ou o faturamento, com a única diferença de ser mais expresso, já que faz remissão ao conceito de receita bruta estabelecido no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/78, cujo parágrafo 5º determina a inclusão, na receita bruta, dos tributos sobre ela incidentes (caso do ICMS);

c) logo, o entendimento no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS aplica-se tanto ao ordenamento (dessas contribuições) anterior à Lei nº 12.973/2014, quanto ao ordenamento por ela alterado.

Fica reconhecido, também, o direito ao ressarcimento, por meio da compensação dos créditos apurados em virtude do recolhimento a maior do PIS e da COFINS, em virtude da inclusão do ICMS nas bases de cálculo dessas contribuições.

A compensação:

a) somente poderá ser efetuada **a partir do trânsito em julgado da decisão que a autorizar** (CTN, artigo 170-A);

b) recairá sobre débitos próprios da impetrante relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

c) não poderá ser promovida nas hipóteses em que a lei a veda ou a considera não declarada;

d) **deverá ser formalizada por meio da entrega da respectiva declaração de compensação**, nos prazos e na forma previstos na legislação tributária;

e) **sujeita-se à homologação da autoridade administrativa;**

f) poderá abranger, unicamente, os indébitos cujos ressarcimentos não estejam atingidos pela prescrição;

g) sujeita-se às demais normas que a regem.

Deverá ser observado, quanto à prescrição, o entendimento firmado, pelo Tribunal Pleno do STF, no acórdão que traz a seguinte ementa:

(...)

Os valores recolhidos indevidamente, cujo ressarcimento será feito pela via da compensação, sujeitam-se, a partir das datas em que tiverem sido promovidos os respectivos recolhimentos, aos acréscimos previstos no seguinte dispositivo da Lei nº 9.250/95:

Art. 39. (...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

Custas

A União deverá arcar com o pagamento das custas processuais.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação.

Nos autos do aludido processo judicial, houve interposição pela União de Recurso Especial ao STJ (Superior Tribunal de Justiça) e de Recurso Extraordinário ao STF (Supremo Tribunal Federal). A citada decisão favorável à recorrente transitou em julgado apenas em **18/09/2020**, conforme a seguir reproduzido:

PROCESSO: **RECURSO ESPECIAL**
 RECORRENTE: **FAZENDA NACIONAL**
 RECORRIDO: **FECULARIA LOPES LTDA**
 ADVOGADO: **ELEN FÁBIA RAK MAMUS BARRACHI E OUTRO(S) - PR034842**
 LOCALIZAÇÃO: **Saída para ISTJ - Processo eletrônico baixado e recebido em 22/09/2020**
 TIPO: **Processo eletrônico.**
 AUTUAÇÃO: **07/08/2019**
 NÚMERO ÚNICO: **5002949-07.2017.4.04.7003**

RELATOR(A): **Min. BENEDITO GONÇALVES - PRIMEIRA TURMA**
 RAMO DO DIREITO: **DIREITO TRIBUTÁRIO**
 ASSUNTO(S): **DIREITO TRIBUTÁRIO, Contribuições, Contribuições Sociais, Cofins. Crédito Tributário, Base de Cálculo, Exclusão - ICMS. Contribuições, Contribuições Sociais, PIS.**

TRIBUNAL DE ORIGEM: **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**
 NÚMEROS DE ORIGEM: **50029490720174047003.**

2 volumes, nenhum apenso.

ÚLTIMA FASE: **18/09/2020 (14:28) BAIXA DEFINITIVA PARA TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

REsp nº 1841436 / PR (2019/0222513-3) autuado em 07/08/2019	
Detalhes	Fases
18/09/2020 14:28	Baixa Definitiva para TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO (22)
18/09/2020 14:28	Transitado em Julgado em 18/09/2020 (848)
03/08/2020 02:28	MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL intimado eletronicamente da(o) Ementa / Acórdão em 03/08/2020 (300104)
03/08/2020 02:21	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL intimado eletronicamente da(o) Ementa / Acórdão em 03/08/2020 (300104)
25/06/2020 17:12	Juntada de Petição de CieMPF - CIÊNCIA PELO MPF nº 438450/2020 (Juntada automática) (85)
25/06/2020 17:12	Protocolizada Petição 438450/2020 (CieMPF - CIÊNCIA PELO MPF) em 25/06/2020 (118)
24/06/2020 05:57	Disponibilizada intimação eletrônica (Acórdãos) ao(à) MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (300105)
24/06/2020 05:51	Disponibilizada intimação eletrônica (Acórdãos) ao(à) PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (300105)
24/06/2020 05:30	Publicado EMENTA / ACORDÃO em 24/06/2020 Petição Nº 260871/2020 - EDcl no AgInt no (92)

Conforme a decisão acima reproduzida, ficou reconhecido o direito da recorrente de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” e o “direito ao ressarcimento, por meio da compensação dos créditos apurados em virtude do recolhimento a maior do PIS e da COFINS, em virtude da inclusão do ICMS nas bases de cálculo dessas contribuições”.

Segundo a decisão judicial, a compensação somente pode ser efetuada após o trânsito em julgado da decisão que a autorizar e deverá ser formalizada por meio da entrega da respectiva declaração de compensação, sujeita à homologação da autoridade administrativa, nos prazos e na forma previstos na legislação tributária.

Infere-se que para eventuais créditos referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, **referentes a período anterior a 15/03/2017**, não há decisão judicial assegurando o aproveitamento de crédito na forma realizada pela recorrente, ou seja, mediante inclusão diretamente na escrita fiscal e antes do trânsito em julgado da decisão judicial.

Dessa forma, corretas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Logo, nego provimento a esse capítulo recursal.

Da Multa de Ofício Qualificada

Na data da lavratura da autuação, a redação do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (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)

Os artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64 assim dispõem:

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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (destaques nosso)

A Fiscalização, com base na então vigente redação do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 aplicou a multa qualificada em 150%, conforme a fundamentação a seguir parcialmente reproduzida:

O motivo é óbvio: Na mesma verificação feita nas notas fiscais eletrônicas de vendas efetuadas pela empresa fiscalizada, foi constatado, por amostragem, que nos documentos fiscais emitidos foi informado o CST 01 (operação tributável), enquanto nas escriturações fiscais digitais – EFD contribuições, foi consignado o CST 09 (operação com suspensão da contribuição).

Ou seja, a empresa fiscalizada tem plena ciência de que as suas operações de venda são tributadas normalmente, tanto que nas notas fiscais constou esta situação, mas no momento de escriturá-las na EFD mudou as operações para vendas com suspensão.

(...)

VI – Aplicação da Multa Qualificada –150%

Os procedimentos perpetrados pela empresa fiscalizada em relação às vendas tributadas, porém informadas com suspensão em sua escrituração, relatados no item 2 deste Termo de Verificação, implicaram em falta de recolhimento dos valores devidos das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins e configuram impedimento da fiscalização de apurar o crédito tributário correspondente, conforme preconizam os artigos 71 e 72, da Lei 4.502/1964, abaixo reproduzidos:

(...)

Tendo em vista que o procedimento adotado pelo contribuinte denota conduta intencional de considerar receitas tributadas (conforme constou nas notas fiscais eletrônicas) como suspensas do pagamento das contribuições ao Pis/Cofins (na escrituração fiscal digital), o lançamento suplementar das referidas contribuições relativas a esta infração será feito com a imposição de multa qualificada de 150%, conforme dispõe o artigo 44, inciso I, § 1º da Lei 9.430/1996.

A recorrente contesta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, sustenta que não houve procedimentos ocultos e que, durante todo o procedimento fiscal, colaborou com a Fiscalização, inclusive informando a forma de apuração de suas contribuições e o embasamento legal utilizado para tanto, e, ao fim, pleiteia o afastamento da qualificação da multa.

Não merecem acolhida os supracitados argumentos, uma vez que, conforme relatado pela Fiscalização no TVF, a recorrente, de forma dolosa, emitiu notas fiscais com a informação correta de que se tratavam de vendas tributadas pelas contribuições em tela (Código de Situação Tributária – CST 01: *Operação Tributável com Alíquota Básica*) e, ao efetuar a sua escrituração fiscal (EFD-Contribuições), informou que se tratavam de vendas efetuadas com suspensão das aludidas contribuições (CST 09: *Operação com Suspensão da Contribuição*), o que

denota a intenção da recorrente de realizar as condutas dispostas nos referidos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964 (sonegação e fraude), razão pela qual correta a qualificação da multa aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à alegada cooperação por parte da recorrente, cumpre salientar que a sua responsabilidade, atinente à multa aplicada, é objetiva, vale dizer, independe da sua cooperação, por força do disposto no art. 136 do CTN, bem como que se trata de multa disposta na legislação e de aplicação obrigatória e vinculada, por força do art. 142 do CTN.

Quanto ao percentual aplicado, houve alteração do § 1º do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, pela Lei 14.689/2023, conforme abaixo reproduzido:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (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 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)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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) (destaques nosso)

Ao analisar a legislação aplicável ao caso sob exame, constata-se, portanto, que houve alteração no decorrer do tempo existente entre a autuação e o presente julgamento, vale

dizer, a Lei 14.698, de 20 de setembro de 2023, reduziu o valor da multa em apreço, de 150% para 100% do valor do tributo que deixou de ser recolhido com a prática da infração.

Há, portanto, superveniência de Lei cominando penalidade menos severa para a infração.

Sendo assim, é imperiosa a aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, II, “b”, do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que a nova legislação cominou ao fato constatado penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática:

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 trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado cm falta de pagamento de tributo;

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

Trata-se de matéria de ordem pública, podendo ser reconhecida de ofício, conforme já decidido por este Conselho:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 10/07/2013

RETROATIVIDADE BENIGNA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE OFÍCIO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, ainda não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração. Constituindo matéria de Ordem Pública, deve ser aplicada de ofício.

Recurso Voluntário Provido. (Acórdão 3402-007.583 –2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento – Sessão de 30 de julho de 2020 – relator Sílvio Rennan do Nascimento Almeida)

Desta forma, forte nesses argumentos, reconheço a retroatividade benigna e dou parcial provimento, para que, quanto à multa de ofício qualificada, seja observado o limite de 100% (cem por cento) disposto no art. 44, § 1º, VI, da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 14.689/2023.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, em razão da preclusão, concernente às alegações apresentadas somente no recurso, e, na parte conhecida, rejeito as preliminares arguidas, atinentes à suspensão do crédito tributário e à nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, para que, quanto à multa de ofício qualificada, seja observado o limite de 100% (cem por cento) disposto no art. 44, § 1º, VI, da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 14.689/2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira