



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720751/2020-51
ACÓRDÃO	3202-003.582 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PADO S.A. INDUSTRIAL, COMERCIAL E IMPORTADORA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/08/2017

RECURSO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO DO LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA CARF Nº 103.

Nos moldes em que consolidado pela Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício deve ser observado o limite de alçada vigente na data da apreciação do recurso em segunda instância.

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL POR CARÊNCIA DE PROVAS. INOCORRÊNCIA.

Eventual deficiência probatória do auto de infração não enseja sua nulidade, mas sim o cancelamento da autuação por não comprovação da materialidade autuada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/08/2017

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE DIRIGENTES. ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. AUSÊNCIA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.

A imputação da responsabilidade solidária com base no artigo 135, inciso III, do CTN exige a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa. Ausente esta demonstração, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

Não tendo havido pagamento, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme regra do art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. INVIABILIZAÇÃO DO TRABALHO FISCAL. DESNECESSIDADE.

O critério material da hipótese de agravamento da multa de ofício é o não atendimento de intimação pelo sujeito passivo, no prazo, para prestar esclarecimentos, não sendo necessário, para sua consumação, que o não atendimento obste o trabalho fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. LIMITE. PERCENTUAL DE 100%. ART. 14 DA LEI Nº 14.689/2023.

Deve ser reduzido para 100% o percentual da multa de ofício agravada, em virtude do disposto no art. 14 da Lei nº 14.689/2023, que prevê que *“fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado”*.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/08/2017

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS PARA VIABILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra, tais como alimentação, cesta básica, transporte, assistência médica, seguro de vida, cursos etc.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DIÁRIAS, PASSAGENS, COMISSÕES E INDENIZAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com diárias, passagens, comissões e indenizações a representantes de vendas não se referem à atividade produtiva ou à prestação de serviços, não sendo, portanto, considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas financeiras não são podem ser consideradas insumos do insumo quando a atividade econômica da empresa é a metalurgia.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NÃO RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/08/2017

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento, e em conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares nulidade do auto de infração e de decadência do crédito tributário, em relação ao crédito aproveitado entre julho a dezembro de 2015, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reduzir o percentual da multa de ofício agravada para 100%.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Cuida-se de Autos de Infração (fls. 571-604) lavrados para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS em virtude da constatação de desconto indevido de créditos no período de 01/07/2015 a 31/08/2017. Em suma, a autoridade lançadora constatou a inclusão, na base de

creditamento das contribuições, de despesas que não se amoldam ao conceito de insumo e despesas financeiras, além de créditos extemporâneos.

Foi também imputada responsabilidade solidária pelo crédito tributário às pessoas físicas STEPHAN ERICH KARL FREIDRICH JOHANN GARDEMANN, ANDREA NORA FELICITAS GARDEMANN e JOSÉ DE SOUZA JUNIOR, que pertenceram ao quadro diretivo da recorrente no período atuado.

Foram apresentadas duas impugnações à autuação, uma pela recorrente e outra, conjunta, pela Sra. Andrea e pelo Sr. José. O Sr. Stephan não apresentou impugnação. Em brevíssima síntese, os argumentos das impugnações foram de que:

- i. o auto de infração é nulo por falta de provas, ausência de motivação e falta de liquidez do crédito tributário;
- ii. estão decaídos os valores exigidos em relação a períodos anteriores a 10 de dezembro de 2015, visto não ter ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- iii. os créditos das contribuições apurados sobre itens considerados insumos pela empresa se enquadram no conceito estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, exarado no Recurso Especial – REsp – nº 1.221.170/PR, o qual é vinculante para administração tributária federal;
- iv. as despesas financeiras, podem ser consideradas insumos dos insumos;
- v. relativamente aos créditos oriundos de períodos anteriores, não há necessidade de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento dos créditos extemporâneos;
- vi. a multa agravada aplicada, fundada no art. 44, inciso I, § 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente pode ser aplicada quando a falta de cumprimento das intimações impossibilitar o trabalho fiscal, conforme enunciado da Súmula nº 96 do CARF;
- vii. a multa qualificada imposta, fundada no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, é indevida, pois não houve a utilização de créditos inexistentes ou falsos.
- viii. que não há prova de cometimento de ato ilícito por parte dos diretores solidarizados;

A 9ª Turma da DRJ09, por meio do Acórdão nº 109-008.386, considerou parcialmente procedente as impugnações, nos seguintes termos:

[...] reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 225% para 112,5%, relativamente à infração “apropriação de créditos das contribuições contabilizados extemporaneamente” e excluir a sujeição passiva solidária atribuída à José de Souza Júnior, Stephan Erich Karl Friedrich Johann Gardemann e Andrea Nora Felicitas Gardemann, mantendo-se os demais valores lançados.

Em virtude da exoneração parcial do crédito tributário e da sujeição passiva dos diretores, houve a interposição de recurso de ofício pela autoridade julgadora de primeira instância.

A recorrente PADO foi cientificada em 29/10/2021 e, irresignada, em 26/11/2021, a PADO interpôs o Recurso Voluntário de fls. 52032-52076, em que repisa os argumentos trazidos em sua impugnação e, em síntese:

1. Requer, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, por entender que há falta de provas e ausência de motivação;
2. Suscita a decadência parcial do crédito tributário;
3. Requer a reversão das glosas relacionadas ao conceito de insumo e às despesas financeiras com base na essencialidade e na relevância das despesas para o desenvolvimento de sua atividade econômica;
4. Pugna pela reversão das glosas de créditos extemporâneos, por entender que não é necessária a retificação das obrigações acessórias para seu aproveitamento, bem como alega que tais créditos são legítimos em razão da natureza das despesas;
5. Requer o afastamento do agravamento da multa de ofício, por entender que é condição para sua aplicação o prejuízo ao trabalho fiscal, o que seria condição para sua aplicação; e
6. Subsidiariamente, requer que os autos sejam baixados em diligência *“para que sejam averiguadas as provas relacionadas aos supostos créditos falsos/inexistentes, em busca da verdade material, bem como verificado o enquadramento dos itens glosados como insumos, considerando a atividade econômica desenvolvida pela recorrente”*;

Em 02/12/2021, a recorrente PADO protocolou petição solicitando a juntada de relatório gerencial.

Em 11/08/2025, quando o processo já se encontrava pautado para julgamento, a recorrente protocolou petição por meio da qual alega que é beneficiária de decisão judicial que teria o condão de anular os lançamentos destes autos. Com o fim de obter maiores esclarecimentos em relação ao fato novo trazido aos autos, em 19/09/2025, o julgamento foi convertido em diligência por meio do Despacho de fls. 52.132-52.136.

Em resposta à diligência, a Equipe Regional de Análise e Acompanhamento de Crédito Tributário Sub Judice (CTSJ-ECJ-DEVAT08-VR) juntou aos autos documentos de fls. 52.139-52.237, bem como o Despacho de Diligência de fls. 52.238-52.241. Intimada do resultado da diligência, a recorrente se manifestou por meio da petição de fls. 52.249-52.261, à qual foram anexados os documentos de fls. 52.262-52.348.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA AÇÃO JUDICIAL Nº 0027863-33.2009.4.01.3400

Antes de passar à análise dos recursos de ofício e voluntário interpostos, é necessário apreciar as alegações da recorrente acerca da coisa julgada formada na ação judicial nº 0027863-33.2009.4.01.3400, que, supostamente, importaria a anulação dos autos de infração objeto destes autos, circunstância que, caso reconhecida, prejudicaria o conhecimento dos recursos, tornando desnecessário o exame de seu mérito.

Essa questão ganhou relevo quando, em 11/08/2025 — momento em que o presente processo já se encontrava pautado para julgamento — a recorrente requereu a juntada aos autos de petição em que sustenta ser beneficiária de decisão judicial que teria o condão de anular os lançamentos destes autos. Referiu-se a recorrente à decisão exarada em 18/02/2025 no âmbito de cumprimento de sentença no processo judicial nº 0027863-33.2009.4.01.3400, que tramita na 9ª Vara Federal Cível da SJDF (fls. 52.129), nos seguintes termos:

DECISÃO

A decisão transitada em julgada determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como a anulação dos lançamentos tributários que incluíram essa parcela, abrangendo subsídios inscritos e não inscritos na dívida ativa.

[...]

Posto isso, intime-se Fazenda Nacional para cumprir a obrigação de fazer, comprovando nos autos, a extinção de todos os créditos tributários de PIS e COFINS (inscritos e não inscritos em dívida ativa) da exequente que incluíram o ICMS na base de cálculo, nos termos do acórdão transitado em julgado. Prazo: 15 dias.

Ante o fato novo trazido aos autos do processo administrativo e tendo em vista que, no cumprimento de sentença (fls. 51.122-52.127) que antecedeu a decisão acima, a recorrente relacionou o presente processo nos débitos que entendia abrangidos pela coisa julgada, em 19/09/2025, o julgamento foi convertido em diligência para que a Receita Federal prestasse os seguintes esclarecimentos:

- i. Informe se a Fazenda Pública contestou a inclusão dos créditos tributários exigidos por meios dos autos de infração controlados por este processo administrativo no cumprimento de sentença protocolado em 16.02.2024 nos

autos do processo judicial nº 0027863-33.2009.4.01.3400, que tramita na 9ª Vara Federal Cível da SJDF;

- ii. Informe se, especificamente em relação aos créditos tributários exigidos por meios dos autos de infração controlados por este processo administrativo, houve a adoção de alguma providência relacionada à decisão exarada em 18/02/2025 no processo judicial nº 0027863-33.2009.4.01.3400;
- iii. Manifeste-se sobre a situação dos créditos tributários exigidos por meios dos autos de infração controlados por este processo administrativo nos sistemas de controle de crédito;
- iv. Sendo o caso, manifeste-se sobre o que mais seja pertinente ao objeto da diligência.

A Equipe Regional de Análise e Acompanhamento de Crédito Tributário Sub Judice (CTSJ-ECOJ-DEVAT08-VR) manifestou-se por meio do Despacho de Diligência de fls. 52.238-52.241, em que, em síntese, informou que:

[...] em relação ao primeiro questionamento de fl. 52.135, informo que a PFN apresentou contestação da decisão judicial em questão, não citando especificamente o presente auto de infração.

Em relação ao segundo e terceiro questionamentos, tendo em vista que o presente auto de infração se encontra em fase de contencioso administrativo, seus débitos encontram-se com exigibilidade suspensa para julgamento dos Recursos Voluntário e de Ofício. Por essa razão, não foi feito seu encaminhamento à Equipe de Cálculos Judiciais (CALCJUD) para a auditoria da base de cálculo, e consequente desmembramento dos valores de PIS e COFINS cujas bases de cálculo são referentes ao ICMS.

O procedimento padrão desta CTSJ, quando do recebimento deste processo, será este: ao fim do contencioso administrativo (momento em que não haverá a suspensão administrativa), o processo será encaminhado à CALCJUD para auditoria da base de cálculo para a adequação dos débitos ao julgado na ação 0027863-33.2009.4.01.3400. O processo será encaminhado na situação “suspensa por medida judicial”.

Além disso, no âmbito da diligência, foram juntados aos autos os documentos de fls. 52.139-52.226, dos quais se infere o seguinte:

- i. Em **28/02/2025**, em atenção à decisão exarada em 18/02/2025 determinando que a Fazenda Nacional comprovasse nos autos a extinção de todos os créditos tributários de PIS e COFINS (inscritos e não inscritos em dívida ativa) da exequente que incluíram o ICMS na base de cálculo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou afirmando que “a decisão judicial transitada em julgado no caso em tela já resta cumprida por

esta Procuradoria, bem como pela Receita Federal do Brasil, como se depreende dos documentos em apenso, quais sejam, extratos das inscrições em DAU devidamente retificadas/decotadas, após revisões dos débitos” (fls. 52.152-52.153);

- ii. Em **31/07/2025**, a recorrente apresentou petição intercorrente no processo judicial (fls. 51.184-52.196) com tabela atualizada dos débitos – inscritos e não inscritos em dívida ativa – que entende que devem ser cancelados. Entre os débitos, a recorrente relacionou os relativos ao presente processo. Na mesma petição, a recorrente apresentou pedido de tutela de urgência para que, entre outros, fossem expedidos ofícios “à Receita Federal e à PGFN, nos processos administrativos detalhados na Tabela da presente petição, comunicando a extinção dos débitos de PIS e COFINS já decretada neste processo, e solicitando a comprovação da extinção dos mencionados débitos e processos administrativos, junto aos sistemas e-cac (Receita Federal)”
- iii. Em **12/09/2025**, nova decisão foi proferida (fls. 52.163-52.166), em que o juízo federal esclareceu que a coisa julgada determinou a anulação dos lançamentos de créditos tributários que tivessem incluído o ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins, e não apenas a exclusão da parte relativa ao ICMS. A decisão se deu nos seguintes termos:

Do que se vê, ao dar provimento à apelação da parte autora, o colegiado reformou sentença de parcial procedência que apenas reconhecia o direito da demandante de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Restou determinado, assim, que os créditos com ICMS na base de cálculo deveriam ter o lançamento anulado.

Acolher a tese da UNIÃO FEDERAL seria desconsiderar que a mera exclusão do ICMS já havia sido reconhecida em sentença, tendo o Egr. TRF-1 dado provimento ao pleito recursal de anulação dos lançamentos em si.

[...] entendo que a obrigação de anular os lançamentos deve prevalecer, uma vez que a res judicata é taxativa quanto ao provimento da apelação da demandante.

- iv. Em **30/09/2025**, a União interpôs o Agravo de Instrumento (fls. 52.197-52.224) contra a decisão proferida em 12/09/2025, com pedido de atribuição de efeito suspensivo ao recurso para suspender a eficácia da decisão agravada, além pugnar por esclarecimento dos limites da coisa julgada. Sustenta a União que, “diante da exclusão de valores indevidos a título de ICMS destacado da base de cálculo do PIS e da COFINS, não seja declarada a nulidade (cancelamento) integral das CDA’s, mas tão somente sua substituição por intermédio do decote decorrente da exclusão dos valores tidos por indevidos, mediante simples cálculo aritmético”.

- v. Em **15/10/2025**, foi proferida decisão liminar¹ deferindo parcialmente a suspensão da eficácia da decisão agravada. Em que pese a decisão tenha apreciado apenas o pedido de efeito suspensivo do agravo, e não seu mérito, o juízo consignou que *“a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o Pis e a Cofins conforme RE/RG 574.706-PR não acarreta a nulidade das CDA’s, mas a sua substituição com o “decote” dos valores indevidos”*.

A recorrente, por sua vez, manifestou-se sobre o resultado da diligência realizada este processo por meio da petição de fls. 52.249-52.261, repisando seu entendimento de que *“[...] os créditos tributários do presente processo administrativo fiscal devem ser extintos e o PAF cancelado, em cumprimento à coisa julgada proveniente do acórdão do TRF da 1ª Região dos autos nº 0027863-33.2009.4.01.3400”*.

Assim, em que pese a insistência da recorrente em seu entendimento de que os créditos tributários objeto destes estariam abrangidos pela coisa julgada que teria determinado sua extinção, com base nos esclarecimentos e peças judiciais apresentadas em cumprimento à diligência determinada, é possível concluir que:

- i) Na esfera judicial, ainda se discute a amplitude da coisa julgada estabelecida na ação judicial nº 0027863-33.2009.4.01.3400;
- ii) Administrativamente, os créditos tributários objeto destes autos continuam com a exigibilidade suspensa em virtude do contencioso administrativo, mas não foram objeto de nenhuma providência relacionada ao cumprimento de sentença na ação judicial nº 0027863-33.2009.4.01.3400.

Além disso, deve-se destacar que, no caso dos autos, cuida-se de autos de infração para constituição de crédito tributário da Contribuição para o PIS e da COFINS decorrente de glosas de despesas com insumos, de despesas financeiras e de créditos apropriados extemporaneamente que afetaram a base de creditamento do período fiscalizado. Não se trata, portanto, de constituição de crédito tributário com inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, matéria objeto da discussão judicial.

Com efeito, o próprio Relatório Fiscal (fls. 605-635) já explicita, em sua introdução, o escopo da auditoria:

A ação fiscal teve por escopo original analisar a base de cálculo dos créditos do ano de 2016 calculados sobre insumos de PIS e COFINS.

Diante de indícios de irregularidades observados incidentalmente no curso da ação fiscal, além dos créditos sobre insumos originalmente programados, procedeu-se também auditoria sobre créditos de 2016 calculados sobre despesas

¹ Disponível em:

<https://pje2g-consultapublica.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=71f3f1ed972834c1a56050556fda46ec2d4526219bf3ff93>

financeiras e créditos descontados em 2015, 2016 e 2017, apurados em período de apuração anteriores.

Em síntese, os valores lançados decorrem exclusivamente da desconsideração de créditos tributários utilizados pela recorrente para abatimento das contribuições devidas, conforme informações prestadas na EFD-Contribuições. A auditoria não examinou os débitos das contribuições, os valores declarados como devidos pela recorrente foram acolhidos integralmente. O que motivou os lançamentos foi a glosa parcial dos créditos utilizados, o que implicou, de forma lógica, que a parcela dos débitos anteriormente “quitada” por meio desses créditos passasse a ser passível de constituição e de exigência por meio de autos de infração.

Diante disso, entendo que os lançamentos ora analisados, embora constituam créditos tributários de PIS e COFINS, não se confundem com aqueles abrangidos pela coisa julgada formada na ação judicial nº 0027863-33.2009.4.01.3400, a qual se limita aos créditos tributários constituídos com a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Portanto, seja porque persiste controvérsia judicial acerca da extensão da coisa julgada naquela ação, seja porque os créditos tributários objeto destes autos não dizem respeito a débitos constituídos com base na inclusão do ICMS na base de cálculo, concluo não haver impedimento para que os recursos sob apreciação sejam conhecidos e julgados por esta Turma.

Superada essa questão, passo à análise dos recursos em si.

RECURSO DE OFÍCIO

1. Admissibilidade

A autoridade julgadora de primeira instância apresentou recurso de ofício, em conformidade com o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1976 e com a então vigente Portaria MF nº 63/2017.

Tendo em vista que o valor total da autuação, considerando tributo e encargos de multa, foi de R\$ 45.691.967,13 e que a decisão de primeira instância afastou a imputação de responsabilidade solidária dos diretores José de Souza Júnior, Stephan Erich Karl Friedrich Johann Gardemann e Andrea Nora Felicitas Gardemann, bem como a qualificação da multa de ofício em relação à infração de “apropriação de créditos das contribuições contabilizados extemporaneamente”, o recurso de ofício preenche os pressupostos de admissibilidade previstos na Portaria MF nº 02/2023 e dele tomo conhecimento.

2. Objeto do recurso de ofício

Como visto, a DRJ09 considerou parcialmente procedente as impugnações aos autos de infração, afastando a imputação de responsabilidade solidária dos diretores José de Souza Júnior, Stephan Erich Karl Friedrich Johann Gardemann e Andrea Nora Felicitas Gardemann, bem como a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 225% para 112,5% em relação à

infração de “apropriação de créditos das contribuições contabilizados extemporaneamente”. Tais matérias passam, a seguir, a ser examinadas individualmente.

2.1. Qualificação da multa em relação à infração de “apropriação de créditos das contribuições contabilizados extemporaneamente”

A autoridade lançadora procedeu à qualificação da multa de ofício, especificamente, em relação à infração de “apropriação de créditos das contribuições contabilizados extemporaneamente”, sob o fundamento de que:

No que concerne, porém, às infrações relativas aos créditos descontados indevidamente apurados em períodos de apuração anteriores, em razão dos créditos não terem suporte nas DACON e nas EFD Contribuições em que deveriam ter sido apurados (de 01/2011 a 09/2013), em razão do histórico dos lançamentos, efetuados extemporaneamente a partir de 23/09/2015, na contabilidade (ECD) não fornecerem nenhuma indicação da origem dos créditos e em razão do contribuinte não ter atendido a nenhuma das intimações da fiscalização para apresentar esclarecimentos e comprovantes dos registros ocorridos nas EFD Contribuições e nas ECD de 2015, 2016 e 2017 relativa a esses créditos, é necessário concluir que contribuinte procedeu dolosamente incluindo créditos inexistentes, ou seja, falsos, na apuração das contribuições (PIS/Cofins) de julho de 2015 a agosto de 2017.

Em sua impugnação, a recorrente apresentou documentação contábil e argumentou que não procede a afirmação de que se trata de créditos falsos, que a qualificação se baseou apenas em presunção e que não houve comprovação de sonegação, fraude ou conluio, tampouco de conduta dolosa.

O acórdão recorrido concluiu *“não estar presentes na situação analisada as hipóteses para qualificação da multa previstas no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996”*.

Em relação a esse ponto, estando a conclusão do órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, com fundamento no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, e no art. 114, §12º, inciso I, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF), adoto os fundamentos da decisão recorrida, transcrevendo, abaixo, o voto ao qual me filio:

A despeito de se ter entendido que o procedimento utilizado pela empresa, no que se refere à apropriação dos chamados créditos extemporâneos, está em completo desacordo com as normas contábeis e legais aplicáveis, conforme explicado em tópico anterior, o fato é que houve e há muitas divergências de interpretação sobre quais itens de gastos podem ser considerados insumos para fins de apropriação de créditos das contribuições. A decisão do STJ estabeleceu um novo parâmetro para análise, mas não findou os debates.

Na situação dos autos, é extremamente discutível a apropriação de créditos das contribuições sobre os dispêndios discriminados pela empresa, mas não se pode concluir que tais gastos não ocorreram, que sejam inexistentes.

Juntamente com a impugnação, apresentou a empresa extensa documentação contábil a fim de demonstrar a efetividade dos gastos incorridos.

Ademais, reconheça-se que até sobre a maneira de apropriar e aproveitar os chamados “créditos extemporâneos” existe divergência de interpretação das normas legais.

Portanto, apesar de divergir do entendimento da empresa sobre o momento correto e a possibilidade de apropriação de créditos das contribuições sobre os dispêndios por ela discriminados, entende-se não estar presentes na situação analisada as hipóteses para qualificação da multa previstas no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício nesse ponto.

2.2. Da solidariedade dos dirigentes Stephan, Andrea e José

Às pessoas físicas Stephan Erich Karl Friedrich Johann Gardemann, Andrea Nora Felicitas Gardemann e José de Souza Júnior foi imputada responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado. A autoridade lançadora assim fundamentou a solidarização:

O desconto de créditos não comprovados de períodos anteriores e por conseguinte inexistentes (falsos) na apuração das contribuições (PIS e COFINS) de julho de 2015 a agosto de 2017, tanto nas EF Contribuições quanto nas EC , conforme exposto acima, demonstra que o sujeito passivo cometeu os ilícitos tipificados nos Arts. 71, I, e 72 da Lei nº 4.502/64 e no Art. 11, incisos I e II, da lei nº 8.137/90, assim, cabe a responsabilização solidária das pessoas que participaram da gestão no período de julho de 2015 a agosto de 2017, por prática de atos considerados infração à lei, conforme previsto no Inciso III do Art. 135 da Lei nº 5.172166 (CTN).

A sra. Andrea e o sr. José de Souza apresentaram a impugnação de fls. 49251-49280, em que contestam sua inclusão no polo passivo da autuação, sob o argumento de que foram “responsabilizados com base em meras presunções” e que “nenhuma ação de qualquer dos diretores foi mencionada pela autuação”.

O acórdão recorrido afastou a responsabilidade de todas as pessoas físicas solidarizadas, sob o entendimento de “que o fato de empresa ter uma interpretação da legislação diversa daquela defendida pelo Fisco não caracteriza infração de lei”.

De fato, não há nos autos prova de sonegação ou de fraude, tampouco a descrição individualizada da conduta das pessoas às quais foi imputada responsabilidade solidária, relacionando-as às supostas sonegação e fraude cometidas.

Dessa forma, nego provimento ao recurso de ofício também nesse ponto.

RECURSO VOLUNTÁRIO

1. Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2. Preliminares

A recorrente suscitou preliminares de nulidade do auto de infração, de decadência relativa ao período de julho a dezembro de 2015 e de conversão do julgamento em diligência.

2.1. Nulidades do auto de infração

A recorrente sustenta a nulidade do auto de infração por entender que há “carência de provas relacionadas ao fato gerador” e “falta de detalhamento de cálculo do crédito tributário”, do que decorreria “vício material insanável”, além de cerceamento de defesa.

Sem razão a recorrente. Vejamos.

Em relação à nulidade, o Decreto nº 70.235/1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, em seus arts. 59 e 60 dispõe o seguinte:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

As nulidades decorrem, portanto, necessariamente de incompetência ou de preterição do direito de defesa. No caso dos autos, não se observa nenhum deles.

A alegada carência de provas, ainda que houvesse, não ensejaria a nulidade do auto de infração, mas sim o cancelamento da autuação por não comprovação da materialidade autuada.

Por sua vez, a alegação de que haveria “falta de detalhamento de cálculo do crédito tributário” não procede. Em primeiro lugar, há que se destacar a genericidade da argumentação da recorrente, que se limita a afirmar que “*embora o Relatório Fiscal tenha apresentado diversas planilhas, nenhuma delas reflete o método de apuração com os cálculos dos valores exigidos*”.

Além disso, os autos de infração foram instruídos com os Anexos 01, 02 e 03 ao Relatório Fiscal, que contém a descrição, a motivação e os valores detalhados das glosas, com cálculos detalhados em planilhas anexadas por meio de arquivos não pagináveis. Importante

mencionar que esses documentos estão explicitamente referenciados no Relatório Fiscal de fls. 605-635. Dessa forma, incabível se falar em ausência de provas ou falta de detalhamento do cálculo do crédito tributário.

Dessa forma, afasto a preliminar de nulidade do auto de infração.

2.2. Decadência

A recorrente alega a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos entre julho de 2015 a dezembro daquele ano. Fundamenta sua pretensão no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, alegando que tomou ciência do auto de infração em 10/12/2020, data em que já teria decorrido o prazo para “homologação da compensação” dos referidos períodos.

Também não tem razão a recorrente. Vejamos.

O caso dos autos não trata de compensação, como quer fazer crer a recorrente, mas sim de autos de infração decorrentes de auditoria da base de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS. A base de crédito das contribuições deriva da sistemática de não cumulatividade destes tributos, a qual prevê o desconto de créditos do débito apurado.

A compensação, por sua vez, é modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso II, do CTN e no art. 74 da Lei nº 9.430/1996. O procedimento para compensação consiste na entrega de uma declaração (DCOMP) na qual constem informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (art. 74, §1º, da Lei nº 9.430/1996). O prazo decadencial a que se referiu a recorrente em sua fundamentação é o previsto para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, contado a partir da entrega da declaração de compensação. Mais uma vez: no caso dos autos, não há declaração de compensação, portanto inaplicável o dispositivo invocado pela recorrente.

Acrescente-se que também em sua impugnação a recorrente já suscitara a decadência parcial ora apreciada, mas naquela ocasião seu fundamento foi o art. 150, §4º, do CTN. Frustrada sua pretensão pela decisão recorrida, a recorrente trouxe novamente a matéria ao recurso voluntário com nova fundamentação, desta vez o art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, que, como visto, não guarda relação com a matéria dos autos.

Com relação à aplicação do art. 150, §4º, do CTN, como bem observou a decisão recorrida, o dispositivo somente se aplica quando há pagamento, o que não é o caso. Inexistindo qualquer pagamento, a regra aplicável é a do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim sendo, rejeito a preliminar de decadência.

2.3. Pedido de diligência

A recorrente ainda requer a conversão do julgamento em diligência “*para que sejam averiguadas as provas relacionadas aos supostos créditos falsos/inexistentes, em busca da*

verdade material, bem como verificado o enquadramento dos itens glosados como insumos, considerando a atividade econômica desenvolvida pela recorrente”.

Entendo que os autos estão bem instruídos e a base fática está bem fixada, de maneira que o caso está maduro para julgamento, portanto considero a diligência prescindível, razão pela qual indefiro o pedido com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/1976.

3. Mérito

No mérito, a lide cinge-se a quatro matérias, que serão analisadas individualmente nos próximos tópicos. São elas:

- i. Glosas relativas ao conceito de insumo;
- ii. Glosas relativas a despesas financeiras;
- iii. Glosas relativas a crédito extemporâneo;
- iv. Agravamento da multa de ofício.

Passemos à sua análise.

3.1. Glosas relativas ao conceito de insumo

Esse grupo é composto por glosas efetuadas pela fiscalização por entender que a recorrente se creditou indevidamente de itens que não se enquadram no conceito legal de insumos.

Antes de analisar os itens glosados pela fiscalização, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou

relevância na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sobre esses critérios, oportuno transcrever trecho do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acordada pela maioria dos Ministros no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (grifo nosso)

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso)

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o

raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Ao analisar

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, pertinente ressaltar que, conforme se extrai dos documentos constantes dos autos, o ramo de atividade da recorrente é a metalurgia, abrangendo a fabricação de cadeados, fechaduras, dobradiças, puxadores e demais produtos.

Tendo isso em vista, passemos à análise dos itens sob discussão.

3.1.1. Dispêndios para viabilização de mão-de-obra

Nesta categoria, estão classificadas despesas como alimentação/refeição, cesta básica, seguro de vida, vale-transporte, assistência médica, viagens/passagens e cursos/treinamentos.

Segundo a recorrente, as despesas com **alimentação/refeição e cesta básica, seguro de vida e treinamentos** “decorrem de imposição legal, nos termos dos arts. 611 e 614 da CLT, uma vez que estão previstas em Convenção Coletiva de Trabalho de 2016”. Ora, o fato de estarem previstos em Convenção Coletiva de Trabalho não é atributo, por si só, suficiente para que sobre elas seja tomado crédito. Trata-se de itens (bens ou serviços) que não estão intrinsecamente ligados à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de modo que não contêm os atributos necessários à sua conceituação como

insumo. A **assistência médica** também não é utilizada prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Nesse sentido o parágrafo 133 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018:

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Em relação aos dispêndios com **vale-transporte**, a recorrente também sustenta que decorrem de imposição legal, especificamente dos nos arts. 1º e 4º da Lei nº 7.418/1985. A despeito disso, de se ressaltar que o vale-transporte não se enquadra nem como “bem” nem como “serviço”, sendo um benefício legal com finalidade específica, de maneira que não se amolda ao conceito de insumo. Não bastasse isso, não há nos autos qualquer segregação de quais dispêndios com vale-transporte se referem a trabalhadores que atuam na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, fragilizando ainda mais a pretensão.

Em relação às despesas com **alimentação/refeição** e **vale-transporte**, a recorrente ainda pleiteia a apuração de créditos com base no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/2003, pois afirma que também exerce “serviço de manutenção”. A despeito de qualquer CNAE que faça a referência à manutenção, fato é que a própria recorrente afirma que seu ramo de atividade é a metalurgia, abarcando a fabricação de cadeados, fechaduras, dobradiças, puxadores e demais produtos. Analisando o documento registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) sob o nº 198.856/12-0 em 16/05/2012, em cujo anexo I consta o Estatuto Social consolidado da recorrente, o art. 3º, que trata do objeto social da sociedade, não faz qualquer referência à serviço de manutenção.

Portanto, não há qualquer comprovação de que a recorrente, de fato, presta serviço de manutenção, muito pelo contrário, as evidências são de que não se dedica a esse ramo de atividade.

Ademais, ainda que houvesse comprovação de prestação de serviço de manutenção - o que, frise-se, não há - as despesas com vale-transporte passíveis de desconto de créditos seriam apenas as referentes aos empregados que atuassem diretamente nessa atividade. É nesse sentido a Solução de Consulta Cosit nº 45/2020, cuja ementa é parcialmente transcrita abaixo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

O direito da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, ao crédito da Cofins de que trata o art. 3º, “X”, da Lei nº 10.833, de 2003, apenas se concretiza se os gastos com transporte e alimentação dos empregados que atuem diretamente nessas atividades forem realizados através do fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, conforme expressa previsão legal. No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

Por sua vez, com relação às **viagens/passagens**, ainda que exista previsão legal para seu pagamento, esse fato, por si só, não é suficiente para que sobre elas seja tomado crédito. Como visto, para isso é necessário que se trate de itens (bens ou serviços) utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, o que não é o caso. Desse modo, as **viagens/passagens** não cumprem os requisitos necessários à sua conceituação como insumo.

Por sua vez, em relação aos **cursos/treinamentos**, afirma a recorrente que:

49. Quanto aos cursos e treinamentos são realizados na indústria da recorrente e são essenciais para o desenvolvimento do processo produtivo para que os funcionários da recorrente sejam aptos a operar máquinas e equipamentos, que demandam a operacionalização de programas de computadores (softwares):

50. Os cursos e treinamentos específicos, realizados no SENAI (fls. 2.564/2.616), são necessários para a continuidade das atividades da recorrente. Os funcionários que operam as máquinas e equipamentos industriais precisam ter conhecimento técnico que somente pode ser adquirido através de cursos específicos, sendo necessária a capacitação profissional deles.

A despeito disso, na tabela relativa a EFD-Contribuições que consta da página 12 do Anexo I do Relatório Fiscal (fls. 649-687), a descrição da despesa com cursos e treinamentos está descrita como “CURSO SUP TECNOLOGIA / CURSOS E TREINAMENTOS -FABRICA / DESP.OPER.” e “TREINAMENTO DE LÍDERES / DO SENAI / ISO 9001 / LEAN”. Dessa forma, se houve qualquer despesa relativa a treinamento relacionado especificamente à atividade produtiva, ela não foi discriminada de maneira adequada na escrituração e não houve apresentação de qualquer documento comprobatório que a tornasse elegível a creditamento.

Ante o exposto, correta a manutenção das glosas relativas a despesas com alimentação/refeição e cesta básica, seguro de vida, vale-transporte, assistência médica, viagens/passagens e cursos/treinamentos.

Assim, correta a manutenção da glosa das despesas com vale-transporte, vale-alimentação e vale-refeição pelo acórdão recorrido.

3.1.2. Despesas comerciais

Nesta categoria, estão classificados despesas como comissões sobre vendas, indenizações a representantes, brindes, propaganda e publicidade, feiras, eventos e convenções, comunicação, imposto sindical e taxas cartorárias, honorários advocatícios, correios, vigilância e segurança, preparação de documentos e apoio administrativo e consultoria e auditoria.

Sustenta a recorrente que *“ainda que tais despesas não sejam diretamente aplicadas na produção ou fabricação de bens, elas constituem despesas necessárias à produção de bens destinados à venda, caracterizando-se como insumos”*. Especificamente em relação aos contratos de consultoria e auditoria, argumenta que:

101. Os contratos de consultoria e auditoria foram apresentados com a defesa da recorrente (fls. 2.200/2.229) e se mostram relevantes ao processo produtivo em razão da constante assistência técnica dos softwares adquiridos para a operacionalização de máquinas e equipamentos:

Prossegue para apresentar o recorte de um contrato que tem por objeto *“uma solução de desenvolvimento de software para a construção de aplicações, a partir de uma única base de código Java e conectada ao banco de dados Oracle [...]”*, portanto não utilizado na operacionalização de máquinas e equipamentos.

Novamente, cabe destacar que, para que sejam considerados insumos nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os bens ou serviços devem, necessariamente, ser utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, o que a própria recorrente reconhece que não é o caso das aquisições sob discussão.

Portanto, acertou a decisão recorrida ao manter a glosa de tais despesas da base de creditamento das contribuições.

3.2. Glosas relativas a despesas financeiras

A recorrente alega que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos bancários e de desconto de duplicatas podem ser enquadradas no conceito de insumo do insumo. Segundo ela, tais despesas

[...] constituem despesas prévias, necessárias, diretamente ligadas à produção, pois sem elas a recorrente não teria capital de giro e, conseqüentemente, não possuiria recursos para financiar a sua produção e pagar as demais despesas que circundam sua atividade econômica.

[...]

133. Aplicando-se ao caso concreto os critérios da essencialidade e da relevância, conclui-se que as despesas financeiras são imprescindíveis (elemento inseparável do processo pré-produtivo) para a recorrente, pois são necessárias ao financiamento da produção dos cadeados e fechaduras, os quais são posteriormente comercializados.

O raciocínio da recorrente, no entanto, não merece prosperar. Vejamos.

Como bem destacou a decisão recorrida, desde a edição da Lei nº 10.865/2004, cujos artigos 21 e 37 alteraram, respectivamente, o inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e o inciso V da Lei nº 10.637/2002, não há previsão legal de desconto de créditos relativos a despesas financeiras.

Ademais, despesas financeiras não são bens ou serviços aplicados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Com relação aos acórdãos do CARF trazidos pela recorrente em que se reconheceu o crédito relativo a despesas financeiras, trata-se de casos de agências de fomento, que têm por objeto justamente o financiamento de programas de desenvolvimento, de forma que a captação de recursos e as despesas financeiras são inerentes às atividades desenvolvidas. Recorde-se que o objeto da recorrente é a metalurgia, nada tendo a ver com atividades financeiras, de maneira que, à luz da decisão do STJ no REsp 1.221.170/PR, no sentido de que o insumo deve ser avaliado no contexto do bem ou serviço produzido pela empresa, em análise casuística, as despesas financeiras não podem ser enquadradas como insumos da recorrente.

Assim, não há reforma a ser feita com relação à glosa de créditos relativos a despesas financeiras.

3.3. Glosas referentes a créditos extemporâneos (desconto de créditos apurados em períodos de apuração anteriores)

Parte da autuação se refere a desconto de créditos apurados em períodos de apuração anteriores. Em sua defesa, a recorrente sustenta a desnecessidade de utilização do regime de competência na apuração dos créditos das contribuições, bem como a desnecessidade de retificação de obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos.

Novamente, sem razão a recorrente.

A discussão sobre a necessidade ou não de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos não é nova no âmbito deste Conselho. No entanto, o tema não merece maiores digressões neste voto, haja vista que se trata de matéria objeto de Súmula deste Conselho. Trata-se da Súmula CARF nº 231:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Importa salientar que a Súmula em questão é de observância obrigatória por parte deste colegiado, conforme dispõe o art. 25, inciso II e §13º do Decreto nº 70.235/1977.

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (grifamos)

Por fim, vale dizer que, embora o caso concreto não envolva DACON, mas sim de EFD-Contribuições, obrigação acessória que sucedeu a DACON, os fundamentos da súmula se mantêm e ela deve, obrigatoriamente, ser aplicada ao caso dos autos.

No mesmo tópico de sua defesa, a recorrente tenta debater a natureza dos créditos extemporâneos que tem a pretensão de aproveitar. Conquanto esse enfrentamento seja desnecessário, pois a impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação das obrigações acessórias já foi afirmada acima, vale dizer que muitas das despesas mencionadas já foram avaliadas em tópicos anteriores e, pela sua natureza, também não dão direito a desconto de créditos, fragilizando ainda mais pleito.

Assim sendo, nego provimento ao recurso também nesse ponto.

3.4. Agravamento da multa de ofício

Parte da multa de ofício aplicada à recorrente foi agravada com base no art. 44, inciso I e §2º, da Lei nº 9.430/1996. Em seu recurso, a recorrente alega que:

172. O fator primordial que gera o agravamento da multa (art. 44, I, §2º da Lei nº 9.430/96) é a inviabilização do trabalho fiscal, traduzindo-se em embaraço e prejuízo à fiscalização. E nesse ponto, o acórdão recorrido não faz qualquer ponderação, nem adentra no mérito do entrave.

Mais uma vez, não tem razão a recorrente. Vejamos.

O art. 44, inciso I e §2º, da Lei nº 9.430/1996 assim dispõe:

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)

[...]

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

O critério material da hipótese é claro: o não atendimento de intimação pelo sujeito passivo, no prazo, para prestar esclarecimentos.

No caso dos autos, a recorrente foi intimada pelos Termos de Intimação nº 02, 03 e 04 e reintimada pelos Termos de Reintimação nº 02 e 03 para prestar esclarecimentos e comprovantes relativos à origem dos créditos informados como apurados nos períodos de 01/2011 a 09/2013 e descontados nos períodos de 07/2015 a 08/2017, mas não atendeu a essas intimações e reintimações, fato incontroverso.

178. Cabe destacar que a recorrente nunca negou o fato de que deixou de atender as últimas intimações da fiscalização (nºs 002, 003, 004 - fls. 328, 342 e 368).

Assim, não resta dúvida de que se consumou a hipótese que enseja o agravamento da multa de ofício. A tentativa da recorrente de distorcer a hipótese para alegar que somente é cabível o agravamento quando a falta de atendimento inviabilize o trabalho fiscal não merece prosperar, até porque inviabilizar o trabalho fiscal significaria que a fiscalização não teria condições de prosseguir com a auditoria e, conseqüentemente, apurar o montante tributário eventualmente devido, que consiste justamente na base de cálculo da multa. Não faria sentido, portanto, aplicar multa agravada quando sua hipótese somente se aperfeiçoasse pela impossibilidade de determinação de sua própria base de cálculo.

Imprescindível destacar que a multa somente foi agravada em relação à parcela do crédito tributário relacionada às intimações que a recorrente deixou de atender.

Não obstante, no ano de 2023, entrou em vigor a Lei nº 14.689/2023 que, em seu art. 14, dispõe que *“fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado”*.

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões

judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. (Promulgação partes vetadas)

O dispositivo prevê expressamente o cancelamento do montante da multa que exceder a 100% do valor do crédito tributário. Além disso, o artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN prevê que a lei editada que cominar penalidade menos severa que a anteriormente existente deve ser aplicada a atos ou fatos pretéritos, desde que não se trate de ato definitivamente julgado.

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

II - Tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

Dessa forma, a multa agravada, que seria aplicada no percentual de 112,5%, deve ser reduzida para 100%.

Assim sendo, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício agravada para 100%.

DISPOSITIVO

Por todo exposto, voto no sentido de:

- 1. Negar provimento ao Recurso de Ofício;**
- 2. Em relação ao Recurso Voluntário:**
 - a) **Rejeitar** as preliminares nulidade do auto de infração e de decadência do crédito tributário em relação ao crédito aproveitado entre julho de 2015 a dezembro daquele ano;
 - b) **Indeferir** o pedido de diligência; e
 - c) No mérito, dar **parcial provimento** ao recurso, para **reduzir** o percentual da multa de ofício agravada para 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha