



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10325.722092/2019-91
ACÓRDÃO	1101-002.008 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROPECUÁRIA MCD LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Decreto nº 70.235/1972 PAF não prevê a possibilidade de exercício do direito de defesa previamente à lavratura de auto de infração. Os trabalhos de fiscalização têm a natureza de um procedimento investigativo, e o exercício do contraditório e da ampla defesa apenas é diferido para depois de encerrada essa fase, sem qualquer prejuízo para os contribuintes ou responsáveis. Constatado que o contribuinte teve a ciência de todos os termos, documentos e demonstrativos que compõe o processo, e neles estão claramente descritos os fatos que motivaram o lançamento, as infrações que lhes foram imputadas, bem como as disposições legais infringidas, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

MULTA POR TRANSMISSÃO DECLARAÇÕES COM OMISSÃO, INEXATIDÃO OU INCORREÇÃO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. UNIFICAÇÃO PUNITIVA. ART. 44, I DA LEI Nº 9430/96. CONSUNÇÃO. O art. 44, I da Lei nº 9.430/96 prevê a unificação punitiva nas hipóteses em que a falta de declaração ou declaração inexata ocorram juntamente com a falta de recolhimento dos tributos decorrentes das falhas do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes. A situação foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009, tornando a multa de ofício prevista no art. 44, I a única aplicável.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN.

A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude (strictu sensu) ou conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

Atribui-se responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros quando se comprova a ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls.549/585) apresentado pelo contribuinte e responsáveis solidários contra Acórdão da DRJ (efls.503/536) que julgou improcedente ou não conheceu da impugnação apresentada (e-fls.301/338), referente a lançamento de multa por apresentação de Escrituração Contábil Fiscal – ECF com informações inexatas, incompletas ou omitidas, no valor originário de R\$ 1.928.622,84, com base nos arts. 11 e 12, incisos II e III da Lei nº 8.218, de 1991:

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o Relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de impugnação ao lançamento de multa, por apresentação de Escrituração Contábil Fiscal – ECF com informações inexatas, incompletas ou omitidas, no valor originário de R\$ 1.928.622,84, com base nos arts. 11 e 12, incisos II e III da Lei nº 8.218, de 1991, com alterações das legislações supervenientes, verbis: Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial

previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) § 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) § 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pela Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

~~I multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;~~

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

~~II multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;~~

~~III multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pela Departamento da Receita Federal ou diretamente pela Auditor Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas.~~

~~Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.~~

~~II multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)~~

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

~~III multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por~~

~~cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)~~

~~Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001).~~

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

~~Art. 13. A não apresentação dos arquivos ou sistemas até o trigésimo dia após o vencimento do prazo estabelecido equipara-se à inexistência da escrituração para fins de aplicação do disposto nos arts. 7º a 11 do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação complementar, sem prejuízo da aplicação das penalidades previstas no artigo anterior ou de outras que sejam cabíveis.~~

~~Art. 13. A não apresentação dos arquivos ou sistemas até o trigésimo dia após o Vencimento do prazo estabelecido implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação das penalidades previstas no artigo anterior. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991) (Revogado pela Lei nº 9.779, de 19/01/1999)~~

~~Art. 14. A não apresentação, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, do livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão) implicará a imposição de multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia, até o máximo de trinta dias.~~

~~Parágrafo único. No caso da não apresentação do livro de que trata este artigo até o trigésimo dia após o vencimento do prazo estabelecido, aplicar-se-á o disposto no art. 13.~~

No Relatório Fiscal de fls. 13/53, a autoridade fiscal assim descreve os fatos que teriam dado causa à autuação:

5. DAS MULTAS POR ATRASO NA ENTREGA E/OU ENTREGA COM INCORREÇÕES

5.1 ECF REFERENTE AO ANO-CALENDÁRIO 2015

Apesar de ter auferido receita de R\$ 74.890.031,11 durante o ano de 2015, segundo as notas fiscais eletrônicas emitidas, e optado pelo regime de apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido, conforme destacado no item 3

DAS PROVAS, a Agropecuária MCD LTDA, CNPJ 19.935.686/0001-30, transmitiu, em 29/07/2016, Escrituração Contábil Fiscal (ECF-SPED) referente ao ano-calendário 2015 com as seguintes incorreções/omissões (Anexo I):

- Registro P200 – Apuração da Base de Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido – Todas as linhas com valores iguais a zero nos 04 (quatro) trimestres;
- Registro P300 – Cálculo do Imposto de Renda Sobre o Lucro Presumido – Todas as linhas com valores iguais a zero nos 04 (quatro) trimestres;
- Registro P400 – Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Todas as linhas com valores iguais a zero nos 04 (quatro) trimestres;
- Registro P500 – Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – Todas as linhas com valores iguais a zero nos 04 (quatro) trimestres.

A Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, determina a obrigatoriedade do sujeito passivo de informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da CSLL:

Art. 2º O sujeito passivo deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente quanto:

[...] Desta forma, o fato de o contribuinte auferir receita, declarar opção pelo lucro presumido, mas apresentar ECF com os registros zerados referentes a apuração e valor dos tributos devidos, atrai a incidência da multa prevista no § 2º do art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013:

Art. 6º[...] §2º Os contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica por qualquer sistemática que não o Lucro Real que deixarem de apresentar a ECF nos prazos fixados no art. 3º, ou a apresentar com incorreções ou omissões, ficam sujeitos à aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1821, de 30 de julho de 2018) (GRIFO NOSSO) A Lei 8.218 de 1991, por sua vez, dispõe em seu artigo 12:

Art. 12 – A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: [...] II – multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Assim, o valor da multa por apresentação da ECF com incorreções/omissões é calculado conforme tabela a seguir, apurada a receita bruta a partir da totalização das notas fiscais eletrônicas emitidas em 2015, excluídas as notas canceladas, os descontos incondicionais e as devoluções de venda; de acordo com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

ECD/2015				
Período de Apuração	MULTA POR INCORREÇÃO/OMISSÃO			
	Receita Bruta (A)	% (B)	Valor (A) x (B)	Limitado a 1% da Receita Bruta (A) x 1%
2015	74.890.031,11	5%	3.744.501,56	748.900,31

Portanto, o valor da multa pela apresentação da ECF/2015 com incorreções/omissões é de R\$ 748.900,31.

5.2 ECF REFERENTE AO ANO-CALENDÁRIO 2016

Conforme já destacado no item 3 DAS PROVAS, apesar de regularmente intimado diversas vezes, o contribuinte não transmitiu a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente ao ano-calendário 2016, até a data em que se assina o presente RELATÓRIO FISCAL.

O prazo para transmissão da ECF está definido na Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013:

Art. 3º A ECF será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao anocalendário a que se refira. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RF13 nº 1633, de 03 de maio de 2016)

A mesma IN, no § 2º do seu art. 6º, prevê multa pelo atraso na entrega da ECF:

Art. 6º[...]

§2º Os contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica por qualquer sistemática que não o Lucro Real que deixarem de apresentar a ECF nos prazos fixados no art. 3º, ou a apresentar com incorreções ou omissões, ficam sujeitos à aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RF13 nº 1821, de 30 de julho de 2018) (GRIFO NOSSO)

A Lei 8.218 de 1991, por sua vez, dispõe em seu artigo 12:

Art. 12 – A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: [...] III – multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Assim, a omissão do contribuinte será objeto da multa acima descrita e é calculada conforme tabela a seguir, apurada a receita bruta a partir da totalização das notas fiscais eletrônicas emitidas em 2016, excluídas as notas canceladas, os descontos incondicionais e as devoluções de venda; de acordo com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

ECF 2016				MULTA POR ATRASO				
Período de Apuração	Prazo de Entrega	Data do Lançamento	Nº de dias de atraso (A)	Fato Gerador	(B)	Receita Bruta (C)	(A) x (B) x (C)	Limitado a 1% da Receita Bruta (C) x 1%
2016	31/07/2017	05/12/2019	857	01/08/2017	0,02%	117.972.253,38	20.220.444,23	1.179.722,53

Portanto, o valor da multa por atraso na entrega da ECF/2016 é de R\$ 1.179.722,53. O prazo de entrega está em conformidade à Agenda Tributária divulgada no sítio da Receita Federal do Brasil, disponível em

<http://receita.economia.gov.br/acessorapido/agenda-tributaria/agenda-tributariavencimentos-anteriores>.

Foi atribuída responsabilidade tributária a terceiros: NELTON CARRIJO GOMES – CPF nº 478.290.281-68; PALISA LOGÍSTICA E AGRONEGÓCIOS LTDA. – CNPJ nº 02.721.776/0001-26; e PRACOL PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA., CNPJ nº 07.551.100/0001-55. No caso do Sr. NELTON CARRIJO GOMES, na descrição dos fatos constou que, à época das infrações, era o sócio administrador de fato do empreendimento, tendo interesse econômico e jurídico comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias, com responsabilidade pessoal pelas infrações apuradas – art. 124, inciso I e art. 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Segundo a fiscalização, a AGROPECUÁRIA MCD constituía um grupo econômico de fato juntamente com a PALISA e a PRACOL, administrado por NELTON CARRIJO GOMES.

As empresas atuavam em conjunto – desenvolvendo a mesma atividade econômica ou atividades econômicas complementares, compartilhando funcionários, contadores, mandatários, endereços, telefones, computadores, e-mails, veículos, nome fantasia e recebendo pagamentos pelas vendas da fiscalizada – na consecução dos objetivos econômicos do grupo, com comprovado interesse comum do grupo econômico nas situações que constituem os fatos geradores da obrigação tributária principal, nos termos do art. 124, inciso I, do da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Os sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis tributários) foram cientificados dos lançamentos, conforme planilha abaixo:

Sujeito Passivo	Qualidade	Via	Fls.	Data recebimento	Data Publicação	Data Ciência
Agropecuária MCD Ltda.	Contribuinte	Edital Eletrônico	475		05/12/2019	20/12/2019
Nelton Carrijo Gomes	Responsável	Postal	495	26/12/2019		
Palisa Logística e Agronegócios Ltda.	Responsável	Postal	686	10/01/2020		
Pracol Prestadora de Serviços Ltda.	Responsável	Edital Eletrônico	488		13/12/2019	30/12/2019

Foi formalizada a solicitação de juntada de impugnação – fls. 507/543, em 23/01/2020, apresentada em nome da contribuinte e dos responsáveis tributários, pelos advogados Gustavo Henrique Carneiro Requi e Lucas Ghannam Meneses, regularmente constituídos mediante Instrumentos de Mandato, no caso da PALISA às fls. 544, e de NELTON às fls. 545.

Protesta pela tempestividade do recurso. Diz que o endereço para o qual foram encaminhadas as intimações no curso do procedimento fiscal para regularizar a entrega das ECF não era o endereço da empresa e a contadora responsável pela ECF em 2015 também não teria atendido à intimação. Reputa nulo o lançamento e a atribuição de responsabilidade a terceiros, porque os designados responsáveis tributários não teriam sido intimados no curso do procedimento fiscal, para que prestassem informações e/ou esclarecimentos, e se defendessem dos fatos apurados, com violação ao direito ao contraditório e à ampla defesa, e cerceamento ao direito de defesa.

Reputa não comprovada a responsabilidade de terceiros por estar baseada em indícios, presunções etc. Faz referência à infração de omissão de receitas, na qual haveria falha procedimental, tendo em conta a falta de intimação, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Questiona o fato de o presente procedimento fiscal ser réplica do procedimento fiscal levado a cabo pela fiscalização estadual – Sefaz do Estado do Maranhão. Reputa bís ín ídem cobrar o mesmo crédito tributário de vários sujeitos passivos. Protesta contra o agravamento da penalidade pela ausência de atendimento à intimação, porque não se configurou, tendo em conta que a pessoa jurídica apresentou as declarações e procedeu ao recolhimento dos tributos, e por não observar ao critério da razoabilidade.

Insurge-se contra a exigência de PIS e Cofins cujos pagamentos estariam suspensos, com base na IN 1157, de 2011; e Solução de Consulta Cosit nº 178, de 27/09/2018. Pretende comprovar a venda efetiva de milho para uma empresa de alimento animal pelos contratos de intermediação apresentados.

Diz que o arbitramento somente poderia ser aplicado em casos excepcionais, quando houvesse embaraço à fiscalização. No caso, toda a escrituração teria sido realizada e apresentada tempestivamente. Em suas palavras: como o contribuinte comprovou documentalmente seu movimento real tributável e a ausência de diferenças em suas operações, deve ser de pronto excluída qualquer tentativa de aplicação do Levantamento Fiscal para a apuração de eventuais diferenças. Reputa contraditórias as diversas conclusões da fiscalização estadual: ora considerando que todas as operações de entrada seriam fictícias (soja), sendo as operações de saída reais (milho); ora que as operações de entrada de soja seriam reais, sendo que as omissões estariam presentes nas operações de saída. Invoca os princípios da vedação do confisco e da proporcionalidade.

Contrapõe-se à comprovação de grupo econômico e à responsabilidade tributária solidária na forma como imputada. Diz que a responsabilidade de NELTON CARRIJO estaria baseada em suposições e documentos frágeis, tais como uma procuração de representação nunca utilizada, e no fato de ele ter logrado proveito próprio nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias em discussão, o que não teria restado comprovado.

NELTON CARRIJO teria sido designado sócio administrador da PAUSA LOGÍSTICA E AGRONEGÓCIOS LTDA, mas teria se retirado desta em 05/05/2016, não podendo responder por períodos posteriores a este. Ademais, não poderia ser responsabilizado pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica, pelo simples fato de ser sócio ou proprietário da empresa. Alega que o fato de as pessoas física e jurídicas manterem conta bancária na mesma agência não seria prova suficiente do grupo econômico, não tendo sido provadas as negociações realizadas pela pessoa física ou o recebimento de eventual dividendo das empresas.

Contesta a atribuição de responsabilidade solidária e pessoal com base no interesse comum, haja vista que o CARF não consegue chegar a um consenso efetivo acerca da extensão semântica da expressão "interesse comum", se bastaria a existência de um interesse econômico ou se haveria a exigência de um interesse jurídico a fundamentar a responsabilização. Interpreta que segundo Ac. 9303-008.391, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF teria decidido que há necessidade de provar que o responsável se beneficiava dos resultados auferidos ou que participava dos lucros decorrentes das operações irregulares, caracterizadas como sonegação fiscal.

Já no Ac. 1402-002.511 foi decidido que é necessária a constatação e a prova da participação conjunta das pessoas no fato gerador, devendo participar das infrações apuradas. Conclui que a RFB se confunde na aplicação da

responsabilidade tributária em relação às recorrentes e ao Sr. NELTON CARRIJO, porque em alguns momentos quer aplicar a solidariedade contida no art. 124, CTN; em outros a responsabilidade pessoal, prevista no art. 135, CTN.

A responsabilidade pessoal dos administradores prevista no art. 135, III do CTN, não decorre necessariamente da infração tributária, mas devem restar descritas e comprovadas as condutas individualizadas, realizadas pelo responsabilizado, não cabendo acusação genérica.

Ademais, comprovado o dolo em tais condutas, deveria ser apontado o prejuízo da pessoa jurídica e o benefício próprio das pessoas físicas. Nas palavras da defesa: Ou seja, além da prática contrária à lei, estatuto ou contrato social ter de ser praticada à revelia da sociedade, faz-se necessário que tais práticas tenham gerado benefícios àqueles aos quais a responsabilização pessoal foi imputada. Prossegue: Não há comprovação nos presentes autos que o recorrente cometeu qualquer ação ou conduta fraudulenta capaz de lhe gerar a desconsideração da personalidade jurídica. A duas, porque não há nestes autos qualquer apontamento efetivo de alguma conduta que pudesse autorizar tal responsabilidade. Em terceiro, não há qualquer prova de que o recorrente se beneficiou pessoalmente de qualquer ação ou decisão efetuada na empresa (sendo que a própria fiscalização ratifica que este seria pessoa que contém o patrimônio mais condizente com suas atividades — e com histórico de lançamentos).

E diz haver decisões do STF em repercussão geral para limitar a incidência das multas tributárias.

Diz ainda que não figura como sócio, diretor ou representante da pessoa jurídica nos atos constitutivos da empresa e suas alterações. Por fim, questiona a construção probatória elaborada pela fiscalização porque as provas teriam sido obtidas nos bancos de dados da RFB e mediante solicitações, não tendo o órgão feito diligência, para constatar, in loco, a ocorrência dos fatos apurados. O fato de os sócios da MCD, Paulo Cezar Alves Vieira, Paulo Rezende, Nivaldo José da Silva e Wemerson Miguel da Silva, terem enviado as suas DIRPF do mesmo computador somente comprova que o contador seria o mesmo, mas não que seriam interpostas pessoas.

Pondera ainda: Como se não bastasse todas as tentativas infundadas deste órgão de responsabilizar quem não é responsável, é dito também no relatório fiscal que o recorrente Nelton possui procuração da Agropecuária M.C.D. para realizar algumas atividades básicas, o que poderia atrair a ele a dita responsabilidade. Entretanto, é inconcebível argumentar uma responsabilidade de terceiros, na qualidade de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, simplesmente pelo fato de o terceiro possuir procuração para movimentação bancária ou para vender algum bem (que sequer foi usada)

Questiona também a informação de que a fiscalização teria tentado de todas as formas entrar em contato com a empresa e/ou seus sócios e administradores, porque em momento algum foram encaminhadas intimações ao NELTON, à PALISA e à PRACOL, o que configura nulidade por cerceamento ao direito de defesa. O processo foi encaminhado a julgamento em 08/04/2020.

Em 05/04/2021, esta Relatora fez proposta de diligência, aprovada pela Presidente desta Turma de Julgamento – Despacho nº 108-000.006 – fls. 490/492,

de saneamento da representação processual, porque não se localizou nos autos os instrumentos de mandato (procurações) para que os advogados que subscrevem a impugnação, atuassem também em defesa da contribuinte autuada Agropecuária MCD Ltda, CNPJ nº 19.935.686/0001-30, e da responsável tributária PracolPrestadora de Serviços Ltda., CNPJ nº 07.551.100/0001-55.

Como restaram improficuas as tentativas de ciência postal das empresas – fls. 496/497, foi efetuada a ciência em 27/02/2023, pelo Edital nº 021851814, publicado em 10/02/2023 – fls. 498. Diante da ausência de resposta, os autos retornaram a julgamento em 30/03/2023.

É o relatório.

Nada obstante, o voto condutor do Acórdão recorrido assim concluiu:

Por todo o exposto, VOTO por:

1. NÃO CONHECER das impugnações apresentadas pela contribuinte Agropecuária MCD Ltda, CNPJ nº 19.935.686/0001-30, e pela responsável tributária PRACOL Prestadora de Serviços Ltda., CNPJ nº 07.551.100/0001-55, por irregularidade na representação processual, tendo em conta que, mesmo após intimação, não foram apresentados os instrumentos de outorga de poderes de representação aos subscritores da impugnação;
2. JULGAR IMPROCEDENTES as impugnações apresentadas pelos responsáveis tributários NELTON Carrijo Gomes, CPF nº 478.290.281-68 e PALISA Logística e Agronegócios Ltda., CNPJ nº 02.721.776/0001-26. [Assinado digitalmente] MARIA LUCIA AGUILERA – Relatora Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Matrícula 26.449

A DRJ, no entanto, no dispositivo, assim proferiu:

Acordam os membros da 33ª TURMA/DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por esse motivo, julgou-se improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 29/07/2016, 01/08/2017

IMPUGNAÇÃO. REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. NÃO REGULARIZAÇÃO APÓS REGULAR INTIMAÇÃO. Não se conhece da impugnação quando, mesmo após intimação, não é providenciada a regularização da representação processual.

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INTIMAÇÃO DO RESPONSÁVEL NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Nos termos das normas que regulam o processo administrativo fiscal, o cerceamento de defesa não se configura se os sujeitos passivos foram regularmente cientificados dos lançamentos, formalizados com observância dos preceitos do art. 142 do CTN, e dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, e se lhes foi assegurado o direito de

contraditar e apresentar as contraprovas contra as exigências e a atribuição de responsabilidade tributária solidária.

FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO. No processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase propriamente litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico questionamentos acerca de intimações formalizadas durante o procedimento administrativo de fiscalização, o qual tem caráter meramente inquisitório.

INTIMAÇÃO POR EDITAL. REGULARIDADE. Quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação deve ser feita por edital. Assunto: Obrigações Acessórias Data do fato gerador: 29/07/2016, 01/08/2017

MULTA POR APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL – ECF COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES. ECF ZERADA.

A pessoa jurídica que apura o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica com base no Lucro Presumido e apresentar ECF com incorreções ou omissões, fica sujeita à multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta.

MULTA POR FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL – ECF. A pessoa jurídica que apura o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica com base no Lucro Presumido e deixar de apresentar ECF, fica sujeita à multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 29/07/2016, 01/08/2017

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. INTERESSE COMUM. Deve responder pela multa, por falta de apresentação de ECF, e por apresentação da ECF com incorreções ou omissões (zerada), o real administrador do empreendimento, que comprovadamente atuou, tanto na realização das vendas (fato jurídico tributário), como na fraude societária e tributária perpetrada, por meio da interposição de pessoas no quadro societário da empresa.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ADMINISTRADORES. ATUAÇÃO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI E CONTRATO SOCIAL. O real administrador do empreendimento responde solidariamente pelo crédito tributário porque comprovada dissolução irregular da sociedade, a interposição de pessoas no contrato social e a atuação em detrimento do patrimônio da pessoa jurídica, por falta de apresentação de escrituração comercial hábil, fato que permitiu a mais completa confusão patrimonial entre os diversos empreendimentos, e entre o empreendimento fiscalizado e seus sócios e administradores.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. As empresas integrantes do grupo econômico de fato respondem pelo crédito tributário devido, porque comprovadamente atuaram em conjunto na realização dos fatos geradores e receberam os recursos, subtraídos da tributação, auferidos nas vendas efetuadas pela fiscalizada. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

Intimado, em 22/08/2023 (efls.548), **apenas** PALISA LOGÍSTICA E AGRONEGÓCIO LTDA (intimada posteriormente em 13.11.2023, conforme efls. 588) e NELTON CARRIJO GOMES (intimado em 04.08.2023, conforme efls.544), apresentam recurso voluntário às efls.549/585, sustentando: Tempestividade do Recurso; 3.1- DO CERCEAMENTO DE DEFESA: 3.2- DA FALTA DE COMPROVAÇÃO E DEFINIÇÃO ACERCA DO CRÉDITO DISCUTIDO; 3.3- DAS DECLARAÇÕES APRESENTADAS E DA IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENALIDADE;; 3.4- DA SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP; 3.5- DO ARBITRAMENTO; 3.6- DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE; 3.7- DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO E DA AUSÊNCIA DE SOLIDARIEDADE; 3.8- DA FALTA DE COMPROVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE E DO SR. NELTON CARRIJO; 3.9- DAS PROVAS QUESTIONÁVEIS.

Também intimadas, AGROPECUARIA M. C. D LTDA (efl.597) e PRACOL PRESTADORA DE SERVICOS LTDA (efls.598), **não apresentaram** Recursos Voluntários.

E finalmente, os recorrentes requereram:

4– DOS PEDIDOS: Ex positis, com fulcro nos argumentos fáticos e de direito acima expedidos, requer-se:

4.1 – Que seja o presente recurso recebido e processado por ser tempestivo e cumprir todos os requisitos legais de admissibilidade, conferindo-se de imediato e na forma da legislação pertinente, o efeito suspensivo, relativamente a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, III, CTN;

4.2 – Que sejam analisadas inicialmente as preliminares suscitadas, para decretar a nulidade do presente auto de infração, nos termos das fundamentações lançadas;

4.3 – No mérito, seja dado provimento ao presente Recurso, acolhendo o decisor, pela ordem, as razões de fato e de direito para desconstituir, anular e/ou declarar nulo o auto de infração, considerando-se a defesa ora discorrida, em virtude das irregularidades e ilegalidades já apontadas;

4.4 – Caso superados os pedidos anteriores, o que não se espera, que seja o arbitramento revisto; para que acatem as declarações e recolhimentos efetuados, excluindo-se da base de cálculo do tributo e das penalidades os montantes recolhidos, bem como as hipóteses de não incidência (a exemplo do PIS), dentre outros.

4.5 – Que seja excluída a aplicação de grupo econômico no presente caso, por impossibilidade jurídica, bem como a responsabilidade, seja ela solidária ou pessoal atribuída aos recorrentes, especialmente do Sr. Nelton Carrijo Gomes, eis que não comprovados os requisitos legais;

4.6 – A exclusão das pessoas jurídicas PALISA LOGÍSTICA E AGRONEGÓCIO LTDA e PRACOL PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA do polo passivo da autuação, haja vista que estas não possuem qualquer relação com a empresa fiscalizada/autuada.

4.7 – Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito durante a instrução do processo, nos termos do Decreto 70.235/72 e demais legislações aplicáveis.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento do recurso voluntário.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de lançamento de multa, por apresentação de Escrituração Contábil Fiscal – ECF com informações inexatas, incompletas ou omitidas, no valor originário de R\$ 1.928.622,84, com base nos arts. 11 e 12, incisos II e III da Lei nº 8.218, de 1991, com alterações das legislações supervenientes.

A Recorrente alega preliminarmente o cerceamento do direito de defesa, pois em momento algum as pessoas jurídicas autuadas e ou mesmo o Sr. Nelton, tido como corresponsável, foram notificados pessoalmente para oferecer qualquer tipo de esclarecimento ou apresentar qualquer documento que pudesse facilitar ou clarificar a investigação inaugural.

Em que pese o inconformismo da Recorrente, entendo que razão não lhe assiste. Isso porque o art. 59 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Contudo, o processo administrativo propriamente dito somente se inicia com a apresentação da Impugnação, nos termos do art. 14 do mesmo Decreto.

E mais, o art. 15 indica expressamente que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Assim, iniciado o processo administrativo, o contribuinte tem a possibilidade de apresentar sua impugnação e todos os documentos que entenda necessário para o convencimento dos julgadores administrativos.

Além disso, caso os documentos sejam considerados suficientes, a consequência é o cancelamento do auto de infração. Embora o ideal seja a ampla colaboração entre o fisco e o contribuinte durante a fase inquisitória, buscando a melhor solução para as questões fiscais, a ampla defesa somente se manifesta com o início do processo, ou seja, com a apresentação da impugnação.

Assim, **afasto a referida alegação.**

Ademais, os Recorrentes alegam ainda a falta de comprovação e definição do crédito discutido, pois toda apuração realizada acerca dos fatos e ações é replicada do procedimento estadual, onde se discute o ICMS eventualmente devido sobre a operação.

Contudo, trata-se de mero inconformismo com pouca adesão à matéria de fato tratada nos autos. Como dito anteriormente, trata-se de lançamento de multa por descumprimento de obrigações acessórias, o que restou amplamente demonstrado às e-fls. 18/22.

Registre-se que não há nos autos qualquer menção à procedimento de ICMS, além daquele veiculado pelos próprios recorrentes.

Desta forma, também **afasto a referida alegação.**

Há, contudo, erro manifesto na fundamentação legal da autuação, em meu sentir, sobretudo sobre a penalidade aplicada.

Isso porque o TVF indica como base para sua lavratura o §2º do art. 6 da IN 1.422/2013:

Art. 6º A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, nos prazos fixados no art. 3º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1574, de 24 de julho de 2015]

Parágrafo único. A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, por qualquer sistemática que não o Lucro Real, nos prazos fixados no art. 2º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1489, de 13 de agosto de 2014]

§ 1º Na aplicação da multa de que trata o caput, quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o último lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1574, de 24 de julho de 2015]

§ 2º A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, por qualquer sistemática que não o Lucro Real, nos prazos fixados no art. 3º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida

Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1574, de 24 de julho de 2015]

§ 2º Os contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica por qualquer sistemática que não o Lucro Real que deixarem de apresentar a ECF nos prazos fixados no art. 3º, ou a apresentar com incorreções ou omissões, ficam sujeitos à aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1821, de 30 de julho de 2018]

Ao analisar o TVF, verifica-se que ele indica como fundamento normativo para multa da EFD-contribuições o §2 do referido artigo com a redação dada pela IN 1821/2018, que faz alusão ao art. 12 da Lei n. 8.218/1991.

Contudo, entendo aplicável à referida infração o art. 57 da MP 2.158/2001, como bem destacado em artigo assinado em coautoria com Dora Almeida e Michell Przepiorka¹:

Hoje convivem no ordenamento jurídico dois dispositivos que tratam da punibilidade pelo descumprimento de obrigações acessórias: o art. 12 Lei nº 8.218/1991 e o art. 57 da MP nº 2.158/2001. Desde 2018, a Receita Federal tem defendido que as multas da atual redação do art. 12 da Lei nº 8.218/1991

¹ ALMEIDA, Dora; PRZEPIORKA, Michell; TEODOROVICZ, Jeferson. O Custo Adicional do *Compliance* Tributário: as Multas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias. Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022

² Supra nota 15.

³ Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III.

valem para a entrega extemporânea da EFD-Contribuições ou para a entrega desta com incorreções ou omissões, em razão das alterações efetuadas pela Lei nº 13.670/2018.

Contudo, em que pese a incontroversa vigência e eficácia do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, sua extensão à EFD-Contribuições é equivocada, devendo o art. 57 da MP nº 2.158/20014 ser aplicado aos casos de descumprimento da obrigação acessória ora analisada. Tal conclusão pode ser confirmada através de uma análise da evolução histórica de ambas as previsões normativas, notadamente de seus antecedentes e consequentes, isto é, quanto à obrigação exigida do contribuinte, à infração caracterizada e à sanção aplicada pela legislação.

Inicialmente, cabe mencionar que, embora citadas como inovadoras, as multas do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 existem desde 1991. O art. 11 da norma, em sua redação original, estabelecia que o contribuinte tinha a obrigação de manter arquivos e sistemas de registros de atividades, livros escriturados e documentos contábeis e fiscais em meio magnético ou assemelhado à disposição da Receita Federal durante o prazo decadencial se utilizados sistemas de processamento eletrônico de dados⁵. Em seguida, o art. 12 estabelecia que a inobservância a essa

⁴ Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

- a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;
- b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;
- c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

- a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;
- b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III.

⁵ Art. 11 - As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a Cr\$ 250.000.000,00, e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas, a partir do período base de 1991, a manter, em meio magnético ou

obrigação acarretaria a aplicação de uma série de penalidades atreladas à apresentação dos documentos quando solicitados pelas autoridades.

As multas em questão, portanto, aplicavam-se exclusivamente aos casos de contribuintes que não arquivavam ou guardavam seus arquivos durante o prazo decadencial de cinco anos para fiscalização da Receita Federal ou não a apresentavam corretamente quando exigida pela autoridade.

Posteriormente, em 2001, foi editada a MP nº 2.158/2001, que modificou o art. 12 da Lei nº 8.218/1991 para alterar o valor das multas previstas, conforme quadro comparativo abaixo:

Art. 12 da Lei nº 8.218/1991 – Redação original	Art. 12 da Lei nº 8.218/1991 – com alterações do art. 72 da MP nº 2.158/2001
Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas; III - multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pela Departamento da Receita Federal ou diretamente pela Auditor-Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas. Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.	Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.

É importante ressaltar que a aplicação de tais multas permaneceu vinculada à inobservância da obrigação prevista no art. 116, qual seja, “manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária”. Apesar de a MP nº

assemelhado, à disposição do Departamento da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos.

§ 1º - O valor referido neste artigo será reajustado, anualmente, com base no coeficiente de atualização das demonstrações financeiras a que se refere a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

§ 2º - O Departamento da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados.

⁶ É o que dispõe o *caput* do art. 12, que estabelece “A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades”.

2.158/2001 ter alterado a redação do art. 11, a obrigação de empresas que utilizassem sistemas eletrônicos de manter os arquivos e sistemas à disposição da Receita Federal durante o prazo decadencial continuou a mesma⁷. O §3º, introduzido no dispositivo, prescreve que a Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais devem ser apresentados. Porém, esse dispositivo apenas esclarece como os arquivos mantidos à disposição da Receita Federal seriam submetidos caso solicitado, tal como nos casos de fiscalização.

Tanto é assim que, para regulamentar o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218/1991, a Receita Federal editou a Instrução Normativa RFB nº 68/1995 e, posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 86/2001. Ambas estabeleciam que as empresas ficavam obrigadas a apresentar, na forma especificada, os arquivos magnéticos contendo informações relativas aos seus negócios “quando solicitadas pelos Auditores Fiscais”⁸ ou quando “intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal”.

Tal consideração é relevante, uma vez que o caput do art. 12 vincula as multas à inobservância dessa obrigação até hoje. Considerando que as multas em questão estão previstas em incisos e, nos termos da Lei Complementar nº 95/1998, incisos são desdobramentos dos artigos, promovendo sua discriminação ou enumeração⁹, já é possível concluir desde o início que as multas do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 não se aplicam ao mero atraso na transmissão da EFD-Contribuições pelo SPED ou sua apresentação com erro ou omissão quando o contribuinte possui em mãos toda a documentação de suporte às suas operações devidamente arquivadas e à disposição da Receita Federal.

Em todo o caso, a mesma Medida Provisória, que alterou a Lei nº 8.218/1991, trouxe em seu art. 5710 novas multas pelo descumprimento de obrigações fiscais.

⁷ Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pela Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal.

⁸ Art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 68/1995 e art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 86/2001.

⁹ Art. 10, II e art. 11, III, “d” da Lei Complementar nº 95/1998.

¹⁰ Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

Na redação original, o dispositivo exigia o cumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999¹¹. O descumprimento dessa obrigação resultaria na aplicação de uma multa de R\$ 5.000,00 por mês de atraso ou 5%, no caso de informações omitidas, inexatas ou incompletas, com uma redução de 75% nos casos de empresas no Simples Nacional.

Enquanto a redação do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 permaneceu a mesma, o art. 57 da Medida Provisória foi alterado, em 2012, pela Lei nº 12.766/2012. A obrigação original de cumprimento de obrigações fiscais passou para declarações, demonstrativos ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, com o estabelecimento de novas multas mais detalhadas. No ano seguinte, em 2013, essa redação foi alterada novamente pela Lei nº 12.873/2013, reestabelecendo a obrigação de cumprir as obrigações exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999 e aumentando as multas estabelecidas. Abaixo inclui-se um quadro comparativo:

Art. 57 da MP nº 2.158/2001 – com alterações da Lei nº 12.766/2012 Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: I - por apresentação extemporânea: a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento; II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão	Art. 57 da MP nº 2.158/2001 – com alterações da Lei nº 12.873/2013 Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: I - por apresentação extemporânea: a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;
--	---

¹¹ Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: **R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;**

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput .

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput .

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III.

O artigo 16 da Lei nº 9.779/1999 é aquele que autoriza que a Receita Federal institua obrigações acessórias. Este artigo serviu de fundamento para a instituição do Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep (DAPIS) pela Instrução Normativa RFB nº 365/2003¹² e o Demonstrativo de Apuração de Contribuição Sociais (DACon) pela Instrução Normativa RFB nº 387/2004¹³,

¹² Instrução Normativa SRF nº 365/2003: "O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e nos arts. 1º ao 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resolve".

¹³ Instrução Normativa SRF nº 387/2004: "O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 57 da

ambos antecedentes à EFD-Contribuições. Outrossim, a EFD-Contribuições também foi instituída com fundamento no art. 16 da Lei nº 9.779/1999, conforme estabelecido na Instrução Normativa RFB nº 1.052/2010¹⁴ e posteriormente mantido pela Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012¹⁵. Assim, é possível concluir que, nos termos da legislação, as multas do art. 57 da MP nº 2.158/2001 se aplicam para o descumprimento da EFD-Contribuições, na medida em que todas as declarações foram instituídas com fundamento no art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

Vale mencionar que, embora o art. 11 da Lei nº 8.218/1991, na redação da MP nº 2.158/2001, seja citado no preâmbulo da Instrução Normativa que instituiu a EFD-Contribuições e, posteriormente, na Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012¹⁶, tal inclusão pode ser justificada pelo fato de as normas estabelecerem que a devida apresentação da EFD-Contribuições, nos termos exigidos, “supriria” e “dispensaria” a obrigação de reapresentar os mesmos documentos caso exigidos pelos fiscos nos termos da Instrução Normativa RFB nº 86/2001, sem prejuízo de guarda dos documentos na forma e nos prazos estabelecidos. Como mencionado acima, esta Instrução Normativa regulamentou a obrigação fiscal exigida pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 de apresentação dos livros e documentos à Receita Federal caso solicitado.

Em todo o caso, é importante mencionar que o art. 12 da Lei nº 8.218/1991 foi alterado, em 2018, pela Lei nº 13.670/2018, alteração esta que a Receita Federal entende ter modificado por completo o escopo das multas previstas na legislação para estendê-las à EFD-Contribuições, dentre outras declarações¹⁷. Apesar de a alteração ter de fato ocorrido, sua significância no ordenamento jurídico é bastante questionável.

Como comentado acima, desde 1991, as multas previstas na Lei em questão estão vinculadas ao descumprimento da obrigação prevista no art. 11. Essa obrigação permanece inalterada desde 2001 e não sofreu alterações em 2018. O caput do art. 12 foi tampouco alterado. Com efeito, a Lei nº 13.670/2018 trouxe duas alterações: (1) passou os percentuais das multas, antes escritos por extenso, para números arábicos; (2) introduziu uma hipótese de desconto para empresas que utilizassem o SPED. É o que pode ser verificar no quadro comparativo abaixo:

Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, nos arts. 1º a 11 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts. 1º a 16 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, resolve:”.

¹⁴ Instrução Normativa RFB nº 1.052/2010: “O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, nos arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, no art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e no Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, resolve:”.

¹⁵ Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012: “O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 273 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, nos arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, no art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, nos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e no Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, resolve:”.

¹⁶ Art. 6 da Instrução Normativa RFB nº 1.052/2010 e art. 9 da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012.

¹⁷ Essa multa é hoje também aplicada à Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo, e para a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de empresas que não sejam tributadas pelo regime do lucro real.

Art. 12 da Lei nº 8.218/1991 – com alterações do art. 72 da MP nº 2.158/2001: Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.	Art. 12 da Lei nº 8.218/1991 – com alterações do art. 13.670/2018: Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e II - à 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.
--	--

Tal alteração não é suficiente para alterar o âmbito de aplicação das multas e sustentar a sua imposição aos casos de descumprimento da EFD-Contribuições. Resta claro, portanto, que a obrigação vinculada às multas do art. 12 é a obrigação de manter os arquivos à disposição da Receita Federal durante o prazo decadencial e apresentá-los à Autoridade Fiscal quando exigidos e não para os casos em que o contribuinte devidamente mantém os seus arquivos, mas, por um lapso, apresenta a EFD-Contribuições extemporaneamente ou com erros e omissões.

Contudo, em que pese a mínima alteração na Lei nº 8.218/1991 em 2018, a Receita Federal tem sustentado a aplicação desta Lei à EFD-Contribuições de forma contraditória há anos, agravando a insegurança jurídica dos contribuintes.

Observe-se que houve também lavratura de auto de infração referente à aplicação de penalidade decorrente do descumprimento de obrigação acessória ligada à entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente ao mesmo ano calendário de 2015, cuja autuação também foi fundamentada na Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

Nesse aspecto, conforme se observa no Relatório Fiscal (efls.13/52):

(...)

Desta forma, o fato de o contribuinte auferir receita, declarar opção pelo lucro presumido, mas apresentar ECF com os registros zerados referentes a apuração e valor dos tributos devidos, atrai a incidência da multa prevista no §2º do art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013:

Art. 6º[...]

§2º Os contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica por qualquer sistemática que não o Lucro Real que deixarem de apresentar a ECF nos prazos fixados no art.3º, ou a apresentar com incorreções ou omissões, ficam sujeitos à aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº1821, de 30 de julho de 2018) (GRIFO NOSSO)

A Lei 8.218 de 1991, por sua vez, dispõe em seu artigo 12:

Art. 12 – A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

[...]

II – multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Assim, o valor da multa por apresentação da ECF com incorreções/omissões é calculado conforme tabela a seguir, apurada a receita bruta a partir da totalização das notas fiscais eletrônicas emitidas em 2015, excluídas as notas canceladas, os descontos incondicionais e as devoluções de venda; de acordo com o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Portanto, o valor da multa pela apresentação da ECF/2015 com incorreções/omissões é de R\$ 748.900,31.

De toda forma, para além do erro de fundamentação legal manifestamente ligado à ECD-Contribuições, **reforce-se que ambas as penalidades (ECD-Contribuições e ECF) não escapam e são fulminadas pela aplicação da consunção, adiante explorada.**

Adicionalmente, reforce-se que a Recorrente alega que apresentou as competentes declarações, acompanhadas dos respectivos recolhimentos dos tributos. Tanto o é verdade que o próprio termo de fiscalização comprova e corrobora tal informação.

E acresce: Assim sendo, os recorrentes, desde já requerem a apuração e auditoria dos valores declarados e pagos, quem devem ser considerados com o objeto duplo. Primeiramente para abater na base de cálculo utilizada para arbitramento nos presentes autos, uma vez que o tributo foi devidamente recolhido.

Nesse ponto, por decorrência lógica da consunção e conforme explico a seguir, **entendo assistir razão à Recorrente.**

Embora no presente caso esteja em discussão apenas a multa por descumprimento de obrigações acessórias, no Processo n. 10325.722084/2019-45, de minha relatoria, foi discutido o mérito da demanda, ocasião em que se entendeu, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a multa agravada, com base na Súmula Carf. 96, e reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% em razão da retroatividade benigna da Lei n. 14.689/2023:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA O Decreto nº 70.235/1972 PAF não prevê a possibilidade de exercício do direito de defesa previamente à lavratura de auto de infração. Os trabalhos de fiscalização têm a natureza de um procedimento investigativo, e o exercício do contraditório e da ampla defesa apenas é diferido para depois de encerrada essa fase, sem qualquer prejuízo para os contribuintes ou responsáveis. Constatado que o contribuinte teve a ciência de todos os termos, documentos e demonstrativos que compõe o processo, e neles estão claramente descritos os fatos que motivaram o lançamento, as infrações que lhes foram imputadas, bem como as disposições legais infringidas, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS. ARBITRAMENTO. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 96. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%. LIVROS FISCAIS. NÃO APRESENTAÇÃO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. A não apresentação dos livros e da documentação contábil e fiscal, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN. A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude (strictu sensu) ou conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. Atribui-se responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros quando se comprova a ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Por óbvio, mesmo que possa ser eventualmente superada a discussão sobre o erro de fundamentação legal aplicável às multas por descumprimento de obrigação acessória, **entendo que, de qualquer forma, a multa qualificada absorve as multas por descumprimento de obrigação acessória**, conforme raciocínio extremamente didático exposto pelo Conselheiro Lucas Issa Halah:

Divirjo do posicionamento da DRJ, muito embora entenda que ambas as penalidades possuem hipóteses legais abstratamente distintas e bases de cálculo tecnicamente diversas.

O posicionamento deste Relator parte do reconhecimento expresso contido no Termo de Verificação Fiscal e também no Acórdão proferido pela DRJ nos autos do Processo nº 15540.720358/2017-79 de que a qualificação da multa de ofício discutida naqueles autos teve como um de seus fundamentos a adoção da prática dolosa de, deliberadamente, deixar de transmitir declarações e transmitir sua escrituração digital com omissão e informações incompletas ou inexatas, para viabilizar e mascarar a omissão de receitas.

Vejamos o fundamento para a qualificação da multa, no seguinte excerto do TVF:

“Portanto, a qualificação da multa a que se refere o §1º somente se justifica quando presente o “evidente intuito de fraude”, o qual pode se manifestar sob três aspectos específicos e não mutuamente excludentes, a saber: sonegação, fraude e conluio, definidos, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos: (...)

Ao longo deste Termo de Verificação foi demonstrado que a empresa fiscalizada, em conjunto com as demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas, além de omitir receitas, com a consequente supressão de tributos, agiu dolosamente omitindo informações, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, omitindo livros fiscais e contábeis, e agindo ostensivamente no intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e suprimir o quantum de tributos devidos, conforme os fatos anteriormente relatados.

Observou-se, ainda, conduta, dolosa, de utilizar de interpostas pessoas e a transferência de patrimônio empresarial e particular dos reais proprietários, alocados em empresas cuja única e exclusiva finalidade era promover uma blindagem patrimonial, mediante um conluio entre todos os envolvidos, no intuito de evitar a cobrança de créditos tributários.”

E no excerto a seguir, o fundamento adotado para a imposição da multa prevista no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001

Denota-se da tabela acima, que a entrega da ECD ocorreu, portanto, dentro do prazo de entrega. Entretanto, nesta escrituração, além de diversas inconsistências, houve a omissão das vendas efetuadas no período e, informado, sem apresentação da Demonstração de Resultados, na conta “2.4.2.03.002 – LUCRO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO” o valor de R\$ 5.003.234,61.

Em razão destas inconsistências o contribuinte foi intimado a apresentar nova ECD a qual, uma vez entregue, apresentava receita com vendas no valor de R\$ 27.743.179,91 e, apesar destas receitas, omitidas na ECD inicial, prejuízos de R\$ 340.024,02, R\$ 362.393,91, R\$ 1.676.405,02 e R\$ 4.158.477,24 nos trimestres de JAN/MAR, ABR/JUN, JUL/SET e OUT/DEZ 2012.

Tal fato, conforme disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.783/2013, poderá caracterizar o cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas e sujeitando o contribuinte a multa de 3% (três por cento) do valor das transações comerciais omitidas, inexatas ou incompletas.

Assim, a autoridade autuante vislumbrou, como elemento revelador do dolo específico e meio pelo qual a sonegação e a fraude teriam ocorrido, justamente a prática que no processo ora em epígrafe foi fundamento para a aplicação da multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001. Vale a pena transcrever o dispositivo:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013) a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Ocorreu, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção), sob pena de dupla punição pela mesma prática infracional.

(...)

A unificação punitiva na multa de ofício foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009.

Em tal parecer, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional afirma que a multa de ofício é única e visa a apenar de forma conjunta tanto o não pagamento do tributo, quando a não apresentação da declaração, pois somente haverá o lançamento de ofício se não houver sido constituído o crédito tributário por meio das correspondentes declarações constitutivas do crédito tributário. Transcrevamos:

“32 No entanto, não é essa a sistemática legal. A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

33 Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício, na forma do art. 44, inciso I, se ainda não houver sido constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, da Lei 9.430, de 1997.

34. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma

declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem.”

Não passa despercebido que o Parecer em questão trata especificamente das declarações com efeito constitutivo do crédito tributário, mas entendo que a redação legal não traz essa restrição, de maneira que a ausência de natureza constitutiva da Escrituração Contábil Digital-ECD do ano-calendário de 2012, ao art. 44, I da Lei nº 9.430/96 não desautoriza a adoção do posicionamento encampado pela PGFN.

Todas as condutas punidas decorrem, ao fim e ao cabo, de uma mesma infração maior, que culminou com a imputação da multa de ofício, de maneira que admitir a aplicação simultânea da multa de ofício e das demais penalidades veiculadas por meio do Auto de Infração em questão, resultaria em bis in idem tomando-se como referência a conduta causadora de toda a fiscalização, a omissão de receitas.

A mesma conduta imputada ao contribuinte foi causa também do desatendimento das obrigações acessórias e tanto como das principais, sendo que aquelas se prestam justamente à adequada fiscalização e constituição do crédito tributário principal exigido em auto de infração próprio, já com a multa de ofício, sendo este o bem jurídico preponderante tutelado. Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento tributário em questão.”

No caso ora sob julgamento cumula-se a mesma multa de ofício prevista pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, sem a qualificação, com a multa por transmissão de obrigação acessória com inexatidão, embora com previsão não no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001, mas sim no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Tais diferenças não permitem tratamento distinto do que já firmei naquela outra ocasião, seja porque (i) a qualificação da penalidade, naquela ocasião, foi elemento adicional, mas não sine qua non de convicção, seja porque (ii) a multa regulamentar lá e cá incidem sobre a transmissão de obrigações acessórias com inexatidões, incorreções ou omissões, seja também porque (iii) a previsão que relaciona a multa de ofício à transmissão de declaração inexata não se encontra no § 1º, que trata da qualificação, mas no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

Por vim, vale mencionar, penso que o termo inexatidão a que diz respeito o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi utilizado em sentido lato, abrangendo quaisquer formas de inexatidão, como as inexatidões da escrita por omissão e aquelas por incorreção.

Dessa maneira, não é pertinente o lançamento da multa regulamentar em comento concomitantemente à Multa de Ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, razão pela qual a autuação merece ser cancelada a este respeito.

Por coadunar com esse raciocínio, entendo que, no caso em que lavrada multa de ofício qualificada, **devem ser afastadas eventuais multas por descumprimento de obrigação acessória referentes à EFD-Contribuições e à ECF**, razão pela qual entendo **deve ser dado provimento ao recurso**.

Quanto às demais questões suscitadas: (i) suspensão da contribuição para PIS/PASEP; (II) arbitramento; (iii) vedação ao confisco e proporcionalidade; (iv) responsabilidade tributária, peço vênica para adotar como razões de decidir as proferidas no já citado Processo Administrativo n. 10325.722084/2019-45 em que os mesmos fatos foram analisados:

A Recorrente alega ainda a suspensão da cobrança de PIS e de COFINS, com base na IN 1.157/2011, bem como na Solução de Consulta COSIT n. 178/2018:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SUSPENSÃO. MILHO IN NATURA. PREPARAÇÕES ALIMENTARES PARA ANIMAIS.

Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, fazem jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep prevista na Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, as receitas auferidas por cerealista em decorrência da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM para ser utilizado por pessoa jurídica tributada pelo lucro real na fabricação de ração classificada no código 2309.10.00 da NCM, destinada à alimentação de cães e gatos;

Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, fazem jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011, as receitas decorrentes da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM, por atacado e no mercado interno, para ser utilizado pela pessoa jurídica adquirente como insumo na produção de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM destinadas à alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e aves);

Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, fazem jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011, as receitas decorrentes da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM, por atacado e no mercado interno, para ser utilizado pela pessoa física adquirente na alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e aves);

Não fazem jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas por cerealista em decorrência da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM para ser utilizado na alimentação de bovinos vivos (posição 0102 da NCM);

Não fazem jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas decorrentes da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM, por atacado e no mercado interno, para ser utilizado pela pessoa jurídica adquirente como insumo na produção de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM destinadas à alimentação de cães e gatos (código 0106.00.00), bovinos vivos (posição 0102), peixes vivos (posição 0301), ovinos vivos (posição 0104) ou caprinos vivos (posição 0104);

Não fazem jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas por cerealista em decorrência da venda de milho in natura classificado no código

1005.90.10 da NCM para ser utilizado pela pessoa jurídica adquirente na alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e aves).

Dispositivos Legais: CTN, art. 111, I; IN RFB nº 1.157, de 2011, 2º ao 4º; IN RFB nº 660, de 2006, arts. 1º ao 6º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: COFINS. SUSPENSÃO. MILHO IN NATURA. PREPARAÇÕES ALIMENTARES PARA ANIMAIS.

Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, fazem jus à suspensão da Cofins prevista na Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, as receitas auferidas por cerealista em decorrência da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM para ser utilizado por pessoa jurídica tributada pelo lucro real na fabricação de ração classificada no código 2309.10.00 da NCM, destinada à alimentação de cães e gatos.

Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, fazem jus à suspensão da Cofins prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011, as receitas decorrentes da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM, por atacado e no mercado interno, para ser utilizado pela pessoa jurídica adquirente como insumo na produção de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM destinadas à alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e aves);

Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, fazem jus à suspensão da Cofins prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 2011, as receitas decorrentes da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM, por atacado e no mercado interno, para ser utilizado pela pessoa física adquirente na alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e aves).

Não fazem jus à suspensão da Cofins as receitas auferidas por cerealista em decorrência da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM para ser utilizado na alimentação de bovinos vivos (posição 0102 da NCM).

Não fazem jus à suspensão da Cofins as receitas decorrentes da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM, por atacado e no mercado interno, para ser utilizado pela pessoa jurídica adquirente como insumo na produção de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM destinadas à alimentação de cães e gatos (código 0106.00.00), bovinos vivos (posição 0102), peixes vivos (posição 0301), ovinos vivos (posição 0104) ou caprinos vivos (posição 0104);

Não fazem jus à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas auferidas por cerealista em decorrência da venda de milho in natura classificado no código 1005.90.10 da NCM para ser utilizado pela pessoa jurídica adquirente na alimentação de animais vivos classificados nas posições 0103 e 0105 da NCM (suínos e aves).

Dispositivos Legais: CTN, art. 111, I; IN RFB nº 1.157, de 2011, 2º ao 4º; IN RFB nº 660, de 2006, arts. 1º ao 6º.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EMENTA: CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a parte da consulta que não preenche os requisitos de admissibilidade. Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, I.

Nesse ponto, em que pese haver uma “fumaça de bom direito”, **não há como se afastar a conclusão da DRJ de que não há nos autos comprovação efetiva de que as vendas realizadas pela Recorrente se enquadram na hipótese de suspensão:**

(...)

Assim, **diante da ausência de provas**, irrefutável a conclusão da DRJ.

Quanto **ao arbitramento**, os recorrentes fazem alegações genéricas, não questionando especificamente o trabalho do auditor fiscal no presente caso, tampouco o acórdão de DRJ.

Assim, **remeto às conclusões da DRJ, adotando-as como razão de decidir:**

2.3 DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS

Apesar de regularmente intimada, a fiscalizada não apresentou Escrituração Contábil Digital – ECD, os Livros Diário e Razão, ou o Livro Caixa, nem a Escrituração Contábil Fiscal – ECF dos anos-calendário 2015 e 2016. A ECF de 2015 apresentada não tem valor jurídico, porque não tem suporte em escrituração contábil válida, e sequer demonstra a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Foram rigorosamente observados os ditames legais devidamente transcritos no Relatório Fiscal, consolidados no Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, *verbis*:

(...)

Pondere-se que o arbitramento dos lucros não se fez por conta de omissões ou divergências apuradas, como alegado pelos Impugnantes, mas por **falta de apresentação de escrituração comercial e fiscal** a que a pessoa jurídica estava obrigada. Diante da falta de apresentação da escrituração, a fiscalização se baseou na receita bruta conhecida a partir das notas fiscais emitidas pela própria empresa para determinar o Lucro Arbitrado.

Não houve a alegada apuração de “diferenças” em “levantamento fiscal”, efetuado com base na entrada e saída de mercadorias, conciliado com os estoques iniciais e finais. Atribuição incidu sobre o Lucro Arbitrado com base na receita bruta conhecida, que não havia sido oferecida à tributação.

Provavelmente, essas alegações não têm relação com o presente procedimento fiscal e lançamentos de ofício, mas com aqueles efetuados pela Fazenda Estadual, que não cabe aqui apreciar.

Assim, **afasto** a referida alegação.

O mesmo raciocínio se aplica à multa de ofício qualificada de 150%, que somente é aplicável quando ficar comprovado pela fiscalização e evidenciada a má-fé e o intuito de fraude definido nos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64.

Em minha leitura, o laborioso trabalho da fiscalização demonstrou cabalmente o **esforço adicional** que o sujeito passivo (e responsáveis) deteve ao praticar os atos infracionais referentes à omissão de receitas praticadas (e que foram detalhadamente demonstradas pela fiscalização, nos termos da Lei 9430/1996), comprovando, além disso, e de maneira inequívoca, o **dolo necessário** para a qualificação da multa de ofício de 75% para 150%.

Não por acaso os argumentos apresentados pelos recorrentes apenas tangenciaram a discussão das práticas apontadas pela fiscalização.

Ainda, os recorrentes fazem também alegações relativas à suposta violação ao princípio do não confisco e à proporcionalidade para fins de questionar o valor das multas.

Contudo, o CARF **não é competente para apreciar** a constitucionalidade da legislação, nos ditames da Súmula n. 2 deste órgão.

Não obstante, porém, os fundamentos acima expostos que autorizam a qualificação da multa de ofício, entendo que é **cabível a redução da multa ao patamar de 100%, por aplicação retroativa da Lei n. 14.689/2023, com fundamento no art. 106, II do CTN.**

Quanto à **responsabilidade tributária**, antes de analisar a situação individualizada, gostaria de estabelecer algumas premissas. o Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

(...)

No **caso concreto**, conforme extraído do TVF, a responsabilidade fulcrada no art. 124, I do CTN decorreu da configuração de grupo econômico de fato, atuando em conjunto (desenvolvendo a mesma atividade econômica ou atividades econômicas complementares; compartilhando funcionários, contadores, mandatários, endereços, telefones, computadores, e-mails, veículos, nome fantasia e recebendo pagamentos pelas vendas da fiscalizada) na consecução dos objetivos econômicos do grupo, suposto benefício econômico que o responsável teria na posição de sócio da contribuinte:

(...)

No caso concreto, a **fiscalização demonstrou** a configuração de grupo econômico irregular com **clara confusão patrimonial**, além de interesse comum na consecução do fato gerador, razão pela qual reputo correta a imputação de responsabilidade.

Em relação ao **Sr. Neltosn Carrijo Gome**, imputou-se responsabilidade com fulcro nos arts. 124, I e 135, III do CTN, pois era o sócio administrador de fato da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA, CNPJ 19.935.686/0001-30, na época dos fatos geradores, tendo interesse econômico e jurídico comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias; além de responsabilidade direta pelas infrações apuradas.

Segundo se extrai do TVF:

NELSON CARRIJO GOMES possui procuração pública no cartório do 1º Ofício de Aloândia-GO outorgada pela AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA conferindo-lhe poderes especiais para *"promover e representar a outorgante perante as agências do Banco do Brasil, Caixa, Itaú, Bradesco e Santander, ..."*. (Anexo 111)

Analisando as NFe, verifica-se que diversas devoluções de compra, que tem a Agropecuária M. C. O. LTOA como participante (destinatária), foram informados como telefone do participante o número (62)35873113. Este número, cujo código

000 é de Goiânia/GO, consta no CNPJ da PAUSA LOGÍSTICA E AGRONEGÓCIOS LTOA, CNPJ 02.721.776/0001-26, empresa

da qual NELTON CARRIJO GOMES era sócio administrador na época dos fatos geradores:

(...)

Em consulta livre na internet no site *publicdomainregistry.com*, verificou-se que tanto o telefone quanto o e-mail informados nas NFE estão vinculados à PAUSA LOGÍSTICA e a NELTON CARRIJO; pois no registro do domínio internacional *corsoyan.com*, em nome de NELTON e da PAUSA, encontra-se informado tanto o telefone quanto o e-mail utilizados pela Agropecuária

M. C. D. LTDA nas NFE supracitadas. Saliente-se que a PAUSA LOGÍSTICA E AGRONEGÓCIOS LTOA, CNPJ 02.721.776/0001-26 cujo domicílio fiscal é na cidade de Goiânia-GO, é outra empresa em que NELSON CARRIJO GOMES foi sócio administrador durante boa parte do período fiscalizado (Ingresso em 17/06/2003 e retirada em 05/05/2016).

(...)

Nas respostas das diligenciadas foi possível identificar, conforme tabela a seguir, empresas ligadas a NELTON CARRIJO GOMES como beneficiárias de pagamentos das vendas efetuadas pela AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA. Por exemplo, a AGROPECUÁRIA NECA LTDA, CNPJ 23.158.121/0001-61 tem como sócios NIVALDO JOSÉ DA SILVA, suposto sócio fictício da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA e NELSON CARRIJO GOMES, irmão de NELTON. Por outro lado, JOSÉ GOMES FÁTIMA JUNIOR ME, CNPJ 09.098.802/0001-50 é empresa individual de outro irmão de NELTON, tem como nome fantasia: AGROPECUÁRIA PROCOL, atualmente está com seu

CNPJ inapto por motivo de localização desconhecida e possui conta bancária na mesma agência de NELTON CARRIJO GOMES, Agência 1840 do Banco do Brasil. Para ambas as empresas outorgaram procurações a NELTON CARRIJO GOMES no Ofício de Registro Civil das Pessoas Naturais e Tabelionato de Notas em Aparecida de Goiânia.

(...)

Cópias de e-mails fornecidas pelas diligenciadas, onde constam os nomes de NELTON e WEMERSON, demonstram a participação de ambos na intermediação das vendas da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA (Anexo V):

(...)

Outra diligenciada, SÃO BRAZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS, CNPJ 08.811.226/0019-03, indica expressamente NELTON CARRIJO (62) 99865-4770 / (62) 99119-8698, ntcarrijo@corsoyan.com.br, como intermediador das compras efetuadas junto à AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA. Também a NUTRANE NUTRIÇÃO ANIMAL LTDA, CNPJ 04.591.114/0001-04, incorporadora da IRCA NUTRICAÇÃO E AVICULTURA LTDA, CNPJ 09.984.980/0001-89, informa expressamente como responsável pela negociação das compras o Sr. NELTON CARRIJO (Anexo V):

(...)

Por fim, em 25/05/2017, o Sr. NELTON CARRIJO GOMES e a Sra. THAISA VIEIRA DE MOURA, contadora que assinou a ECF/2015 da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTOAS, foram presos no âmbito da operação Paraíso Fiscal promovida pelo Grupo de Atuação Especial no Combate às Organizações Criminosas (GAECO) do Ministério Público do Maranhão. Segundo notícia publicada no site do MP-MA. (<https://mpma.mp.br/index.php/lista-de-noticias-gerais/13051-operacao-paraíso-fiscal-membros-de-organizacao-criminosa-são-presos-em-goiania> - acesso em 26/11/2019). E em 2016, ano anterior a sua prisão, NELTON CARRIJO GOMES retira-se de 4 sociedades das quais era sócio administrador e, no mesmo ano, constitui a V&R PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTOA, empresa detentora de 99% das quotas da PAUSA LOGÍSTICA E AGRONEGÓCIOS.

Cumprir destacar, em relação à responsabilização do sócio real, que durante o procedimento fiscal comprovou-se atos praticados pelo Sr. NELTON CARRIJO GOMES na administração de fato da fiscalizada, desde sua constituição até sua dissolução irregular, os quais demonstram infração à lei ou ao contrato do social da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTOA; conforme anotado abaixo:

Administração da sociedade sendo exercida pelo sócio de fato e não pelo sócio de direito que constava no Contrato Social (infração ao parágrafo quarto, da cláusula quinta do Contrato Social - Quinta Alteração e Consolidação Contratual);

Utilização de interpostas pessoas incluídas formalmente no quadro de sócios e administradores do Contrato Social, mas que de fato não têm poderes e nem agem como sócios administradores (infração ao art. 167 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil);

A AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA foi regularmente intimada e reintimada diversas vezes a apresentar Livros Diário e Razão ou Livro Caixa ou Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil, conforme a então vigente Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013) para os anos-calendário 2015 e 2016, mas não entregou nem apresentou justificativa ao não atendimento (infração aos arts. 1.011, 1.193 e 1.194 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil);

Dissolução irregular da sociedade, sem deliberação dos sócios ou motivo legal que a justificasse, deixando de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes (infração à cláusula quarta do Contrato Social - Quinta Alteração e Consolidação Contratual, arts. 51 e 1.036 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil e súmula 435 do STJ);

Não localização da empresa no endereço declarado no Contrato Social e registrado no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, conforme diligência realizada em 19/06/2019 (infração à cláusula segunda do Contrato Social - Quinta Alteração e Consolidação Contratual - e ao art. 127 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional).

Resta comprovado que os atos ilícitos foram praticados com infração à lei ou ao contrato social, de forma intencional pelo real administrador da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTOA, Sr. NELTON CARRIJO GOMES, o qual obteve benefícios econômicos decorrentes da atividade empresarial.

Diante do exposto, o sócio de fato NELTON CARRIJO GOMES, responsável pela efetiva gerência da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTOA, tem responsabilidade direta pelas infrações acima listadas, razão pela qual fica caracterizada a

responsabilidade prevista no artigo 135, 111 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Ainda em relação à responsabilização de NELTON CARRIJO GOMES, mas agora sob o enfoque do art. 124, inciso 1, do CTN; verifica-se que os fatos expostos no presente Relatório Fiscal também demonstram que os sócios formais da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA atuavam como interpostas pessoas com o objetivo de ocultar o sócio real, Sr. NELTON CARRIJO GOMES, pois ficou comprovada a baixa capacidade financeira dos sócios, a outorga de procuração ao sócio efetivo, subordinação ao sócio de fato (inclusive com vínculo de emprego no caso de WEMERSON MIGUEL DA SILVA), padrão nas DIRPFs apresentadas (omissão de informações, sem bens declarados e transmitidas a partir de um mesmo computador, em Goiânia), inscrições no CPF realizadas tardiamente e suspensas por falta ou não identificação do número do título de eleitor, inexistência de movimentação financeira, não localização nos endereços declarados e participação em outras empresas ligadas ao sócio de fato ou a seus familiares, maioria das quais inaptas no CNPJ. Ficando constatado que a administração de fato da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA era exercida, a partir de Goiânia, pelo Sr. NELTON CARRIJO GOMES, o qual intermediava os negócios da empresa, diretamente ou através de prepostos, participando efetivamente na realização do objetivo social da empresa, inclusive utilizando-se de outras empresas do grupo na realização dos fatos geradores. Restou demonstrado o proveito econômico do sócio de fato, ao receber os pagamentos pelas vendas da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTOA, seja através de procuração que lhe permitia movimentar a conta bancária da empresa (na mesma agência em que também tinha conta bancária) ou através do pagamento a empresas ligadas a seus familiares, das quais também detinha procuração.

Considerando sua conduta na administração efetiva sobre os negócios da AGROPECUÁRIA M. C. D. LTDA e seu poder de comando sobre demais empresas do grupo econômico de fato, NELTON CARRIJO GOMES logrou proveito próprio nas situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias e, além disso, agiu ativamente na realização dos fatos geradores, ficando evidente o seu interesse econômico e jurídico comum.

Ante o exposto, também resta caracterizada a sujeição passiva solidária, por interesse jurídico e econômico comum, nos termos do art. 124, inciso 1, da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), tendo em vista os fatos e elementos acima mencionados.

No caso concreto, o conjunto probatório produzido pela fiscalização indica que o sr. Nelton efetivamente participava da condução dos negócios da autuada, na condição de procurador, indicando haver interesse comum na realização do fato gerador, o que seria suficiente para manutenção da responsabilidade com fulcro no art. 124, I do CTN.

Não bastasse, verifica-se que o recorrente atuou na condição de sócio efetivo, com a interposição de pessoas, além da formação de grupo econômico irregular, atestando a ilicitude de que trata o art. 135, III do CTN. Portanto, seja por aplicação ao art. 124, I, do CTN, seja pela aplicação do art. 135, III, do CTN, deve ser mantida a responsabilidade tributária.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento, reconhecendo a aplicação do princípio da consunção para afastar as multas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias (ECD-Contribuições e ECF).

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz