



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10825.722876/2015-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.592 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SUPER AZULAO SUPERMERCADOS EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2012

**OMISSÃO DE RECEITAS. AUTO DE INFRAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.**

A apuração de omissão de receitas, baseada em elementos concretos que demonstram a entrada de recursos não declarados ou a manutenção de passivo fictício, goza de presunção de legitimidade. Cabe ao contribuinte o ônus de afastar a acusação fiscal mediante prova documental robusta e idônea, o que não ocorreu nos autos.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MANUTENÇÃO.**

A qualificação da multa de ofício em percentual superior ao padrão justifica-se quando comprovado, nos autos, o evidente intuito de fraude (dolo específico) nas condutas praticadas pelo sujeito passivo, tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Demonstrada a intenção deliberada de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária, mantém-se a qualificação da penalidade.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. ART. 106 DO CTN.**

A Lei nº 14.689/2023 alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo o percentual de 100% (cem por cento) para a multa de ofício nos casos de sonegação, fraude ou conluio, reservando o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) apenas para hipóteses de reincidência específica. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente mais benéfica ao contribuinte (retroatividade benigna), nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Inexistindo

reincidência nos termos da nova lei, impõe-se a redução da multa qualificada para o patamar de 100%.

**REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.**

A Decisão proferida em relação ao lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS, dada a identidade de suporte fático e base legal, aplicando-se igualmente a redução do percentual da multa de ofício, quando aplicáveis.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer o recurso voluntário para, no mérito, dando-lhe parcial provimento, manter a decisão da DRJ e o crédito tributário lançado, reduzindo, no entanto, a multa qualificada para o patamar de 100% (cem por cento), em observância à retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN combinada com a nova redação da Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda (Presidente).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Paulo Elias da Silva Filho (substituto[a] integral), Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Bauru/SP, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada referente ao lançamento de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS) do ano-calendário de 2012.

O lançamento de ofício fundamentou-se na presunção legal de omissão de receitas, alicerçada em três infrações distintas apuradas pela autoridade fiscal.

Inicialmente, constatou-se a **falta de escrituração de compras**, caracterizada pela realização de pagamentos a fornecedores sem o correspondente registro contábil, o que denota a existência de caixa paralelo.

Em ato contínuo, a fiscalização identificou a manutenção de **passivo fictício** no Circulante da empresa, consubstanciado em obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada ou que já haviam sido quitadas sem a devida baixa contábil, notadamente em relação ao credor "Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frios".

Por fim, procedeu-se à glosa de custos operacionais amparados em documentação considerada inidônea, emitida por fornecedor declarado inexistente (*Christyan Alexandre Alves de Oliveira - ME*).

Como consequência, e especificamente em relação à utilização de documentos inidôneos para dedução de custos, a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício para o patamar de **150%**, vislumbrando evidente intuito de fraude e simulação, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. O Auto de Infração original atribuiu ainda responsabilidade solidária aos sócios da empresa, Gabriel José Rodrigues e outros, com fulcro no artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Em sede de impugnação, a Contribuinte contestou a totalidade do lançamento.

Argumentou que o passivo questionado era real e decorrente de mero inadimplemento comercial, e defendeu a boa-fé nas aquisições de mercadorias questionadas, alegando que a declaração de inidoneidade do fornecedor foi posterior às operações, o que atrairia a aplicação da Súmula 509 do STJ. Insurgiu-se também contra a qualificação da multa, negando a ocorrência de dolo, e arguiu o caráter confiscatório da penalidade, requerendo sua redução.

A DRJ decidiu pela **parcial procedência** do feito, acolhendo os argumentos da defesa exclusivamente para **excluir os sócios do polo passivo**, por entender não estar caracterizada a atuação dolosa pessoal ou o excesso de poderes necessários à responsabilização solidária.

No entanto, manteve integralmente as infrações imputadas, bem como a multa qualificada de 150%, confirmando a presunção de omissão de receitas pela falta de escrituração de compras e pela manutenção de passivo não comprovado, além de ratificar a inidoneidade dos custos deduzidos.

Irresignada com a manutenção do crédito tributário, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário. Em suas razões, reitera *ipsis litteris* as teses da impugnação, insistindo na veracidade das transações comerciais e na ausência de má-fé. Subsidiariamente, renova o pedido de afastamento da qualificadora da multa ou sua redução para 100%, invocando princípios constitucionais de vedação ao confisco e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

**VOTO****Conselheiro Rafael Zedral - Relator**

## Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

**DO MÉRITO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ que manteve o lançamento de IRPJ/CSLL, em vista da constatação, pela Fiscalização, de omissão de receitas decorrente das seguintes infrações:

1. **Falta de Escrituração de Compras**, materializada pela realização de pagamentos a fornecedores sem o correspondente registro na escrituração contábil;
2. **Passivo Fictício** pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada (credor Carlos Augusto Zanelato);
3. **Comprovação inidônea de custos, que decorreu da constatação de que alguns** custos foram registrados na contabilidade sem documentação inidônea (fornecedor inexistente). Em relação a este ponto, houve a qualificação da multa de ofício.

Impende destacar, preliminarmente, que foi realizado um procedimento de fiscalização que abrangeu os anos-calendário de 2012 e 2013, do qual decorreu a formalização de um único Termo de Constatação Fiscal, o qual fundamentou a lavratura de dois autos de infração, distintos para cada período, gerando dois processos administrativos (o presente, 10825.722876/2015-55, e o PAF 10825.722877/2015-08, referente a 2013), ambos distribuídos à minha relatoria e incluídos na pauta desta mesma reunião de julgamento.

A infração registro de Passivo Fictício é comum aos dois processos, visto que os lançamentos contábeis glosados pela Fiscalização ocorreram nos dois anos-calendário.

Feita essa breve contextualização, passo ao exame individualizado de cada infração.

**Da Omissão de Receitas por Falta de Escrituração de Compras**

A primeira infração imputada à Recorrente refere-se à presunção legal de omissão de receitas decorrente da falta de escrituração de pagamentos efetuados, conforme previsto no

art. 40 da Lei nº 9.430/96. A fiscalização identificou desembolsos realizados a fornecedores ao longo de 2012 que não transitaram pela contabilidade da empresa.

A fiscalização identificou, por meio de cruzamento de dados (confronto de informações com fornecedores), que a Recorrente efetuou compras junto às empresas *BRF - Brasil Foods S.A.* e *Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frios* ao longo do ano-calendário de 2012, operações estas que, embora efetivamente realizadas, não foram registradas na escrituração contábil da empresa. O valor total da base de cálculo apurada para esta infração foi de R\$ 72.745,65:

<b>COMPRAS APURADAS NÃO LANÇADAS NA CONTABILIDADE</b>		Valor Apurado Não Contabilizado R\$
<b>Intimação Fiscal nº 2</b>		
VALORES DE COMPRAS APURADAS NÃO CONTABILIZADAS _ Fornecedor CARLOS AUGUSTO ZANELATO DE OLIVEIRA FRIOS AC-2012		<b>35.148,04</b>
VALORES DE COMPRAS APURADAS NÃO CONTABILIZADAS _ Fornecedor DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FERNANDES LTDA. AC-2012		<b>2.659,80</b>
VALORES DE COMPRAS APURADAS NÃO CONTABILIZADAS _ Fornecedor DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FERNANDES LTDA AC-2013		<b>5.184,00</b>
VALORES DE COMPRAS APURADAS NÃO CONTABILIZADAS _ Fornecedor BRF - BRASIL FOODS S.A. AC-2012		<b>37.597,61</b>

Durante do procedimento de Fiscalização, a empresa foi intimada a demonstrar, mediante a apresentação dos Livros Diário e Razão, que as compras apontadas pelos fornecedores haviam sido regularmente escrituradas.

Em resposta à intimação, a empresa não apresentou a documentação solicitada e não logrou demonstrar a contabilização das aquisições.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente ratifica a alegação já apresentada na impugnação, de que as compras não foram contabilizadas em vista de "*extravio das referidas notas fiscais em sua contabilidade*":

"A) ITEM 1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL POR PRESUNÇÃO FISCAL CARACTERIZADA PELA NÃO CONTABILIZAÇÃO DE CUSTOS O presente Item 1 do Auto de infração em epigrafe (Item I 3 do Termo de Constatação Fiscal) refere-se a não contabilização de compras efetuadas, realizadas no ano de 2012.

Referidas compras ocorreram porém, de fato infelizmente não foram contabilizadas tendo em vista o extravio das referidas notas fiscais em sua contabilidade.

Salienta-se que a Recorrente contabiliza enorme quantidade de notas fiscais em seu dia-a-dia e, por infelicidade, uma pequena quantidade destas acabou sendo extraviada e não contabilizada, conforme constatado pela fiscalização Nesse sentido, tendo em vista a absoluta ausência de *mà-fé*, dolo, fraude ou simulação, notadamente por se tratarem de notas fiscais eletrônicas de pleno conhecimento do Fisco. REQUER-SE a relevação da multa aplicada, tanto com relação ao IRPJ quanto aos reflexos em PIS e COFINS."

Neste ponto, a materialidade da infração é incontroversa. Em sede de Recurso Voluntário, a própria Contribuinte admite "*Referidas compras ocorreram, porém, de fato infelizmente não foram contabilizadas tendo em vista o extravio das referidas notas fiscais*".

A omissão da contabilização dos custos efetivamente realizados atrai a aplicação do art. 40<sup>1</sup> da lei 9430/1996 que gera uma presunção de omissão de receita.

O fato de as Notas Fiscais Eletrônicas existirem, e portanto plenamente acessíveis ao Fisco não supre a falta de registro do *pagamento*, que é o núcleo da infração. Aliás, este fato somente enfraquece a sua defesa, pois a nota fiscal eletrônica, pela sua natureza, é de fácil recuperação junto aos fornecedores, de modo que a alegação de extravio ou perda não justifica a não contabilização destes custos.

Ademais, as operações realizadas com o fornecedor Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frios, que aqui se relaciona com a omissão de contabilização de custos efetivados, também é objeto da infração 2, a seguida analisada, que se refere à manutenção de obrigações sem a demonstração de sua exigibilidade.

Portanto, mantenho a autuação referente a este item, dada a confissão expressa e a adequação típica da conduta.

#### **Do Passivo Fictício**

A segunda infração versa sobre a manutenção, no Passivo Circulante, de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada (saldo de **R\$ 373.100,98** em 31/12/2012 referente ao fornecedor "**Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frio**"). A Recorrente sustenta que a dívida é real e que o saldo reflete "mero inadimplemento", argumentando que a fiscalização presumiu equivocadamente o pagamento:

"mantido indevidamente nas contas de passivo vinculante — fornecedores, um saldo devedor de RS 373.100.98 em favor da empresa Carlos Augusto Zanelato de Oliveira Frio Afirma que a tal manutenção seria indevida pelo (ato de que tais débitos estariam quitados, razão pela qual sua manutenção no passivo caracterizaria omissão de receita, nos termos do artigo 281, III do RIR/99.

Ocorre que tais valores não foram quitados!

**Tais débitos continuam em aberto na contabilidade da Recorrente até os dias atuais**, não existe qualquer comprovante de quitação nos autos da fiscalização. até porque seria impossível.

Assim, como o próprio título do item do Auto de Infração, trata-se de mera presunção do Sr. Fiscal, provavelmente por equivocada interpretação da resposta

<sup>1</sup> Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita

"1a" encaminhada aos 14/07/2015, conforme transcrita no próprio Termo de Constatação Fiscal, nos seguintes termos:"

A tese de defesa não se sustenta. A manutenção da autuação se impõe pela conjugação de dois fatores determinantes: a contradição com o *modus operandi* da empresa e a absoluta falta de comprovação da exigibilidade da dívida, conforme bem pontuado pela decisão de piso.

Primeiramente, há uma contradição fática insuperável evidenciada pelo Termo de Constatação Fiscal. Conforme decidido no tópico anterior, restou provado que a Recorrente operava à margem da escrituração regular com este exato parceiro comercial. O Quadro Resumo das Irregularidades aponta expressamente "**Compras Não Registradas**" junto ao fornecedor *Carlos Augusto Zanelato* no montante de R\$ 35.148,04, apenas em 2012.

A lógica contábil e jurídica repele a coexistência simultânea de duas realidades opostas operadas com o mesmo sujeito:

1. A empresa sustenta contabilmente que **deve** ao fornecedor (mantendo um Passivo de R\$ 373 mil);
2. A empresa admite faticamente que **paga** este mesmo fornecedor, realizando compras sem nota e omitindo a saída de caixa.

Ademais, corroboro integralmente a análise do ilustre Relator da DRJ no Acórdão recorrido, que afastou a tese do "mero inadimplemento". Conforme destacado na decisão de primeira instância, a alegação de que os valores estariam em aberto por longos anos (de 2012 até a data da defesa em 2016) opera contra a própria Recorrente.

A decisão recorrida foi precisa ao consignar que a Recorrente não logrou comprovar os valores mantidos no passivo. O Relator da DRJ enfatizou que não foi apresentado "*nenhum documento de cobrança emitido pelo fornecedor, pauta de negociação firmada entre as partes ou qualquer outro documento que ateste a efetiva exigibilidade do débito, justificando sua manutenção no passivo por tanto tempo*".

No ambiente empresarial, não é crível que um passivo circulante dessa monta permaneça estático por anos sem gerar duplicatas protestadas, cartas de cobrança, novações de dívida ou execuções judiciais. A inércia documental, somada à comprovada prática de pagamentos marginais ao mesmo credor, confirma que o passivo é fictício e serve apenas para balançar a contabilidade, ocultando que a obrigação já foi liquidada com recursos não declarados.

Mantenho, portanto, a glosa do passivo e a consequente tributação, com fulcro no art. 281, III, do RIR/99, ratificando o entendimento da DRJ de que a Recorrente falhou em comprovar a exigibilidade da obrigação.

#### **Da Comprovação Inidônea de Custos**

Neste tópico, analisamos a glosa de contabilização de custos, que foi considerada inidônea pela Fiscalização. A autoridade fiscal glosou custos no valor de **R\$ 1.210.964,89**, aplicando multa qualificada de 150%.

A fiscalização identificou que a Recorrente contabilizou custos amparados em documentação fiscal emitida pela empresa **Christyan Alexandre Alves de Oliveira ME**. Após diligências e pesquisas nos sistemas da Receita Federal, foram constatados os seguintes fatos que demonstrariam a **falta de capacidade operacional** da suposta fornecedora:

- A empresa nunca apresentou declarações fiscais (IRPJ, DCTF, GFIP ou DIRF);
- Diligências *in loco* confirmaram a inexistência do domicílio tributário da empresa e do sócio;
- O contabilista responsável declarou nunca ter recebido documentos fiscais ou preenchido livros contábeis da empresa, afirmando que sempre encontrou o local fechado;
- Foi apurado que o representante legal da empresa faleceu, caracterizando uma dissolução irregular da sociedade, sem reconstituição do quadro societário.

Diante desse cenário, o Fisco concluiu que as notas fiscais eram inidôneas e não correspondiam a operações reais, servindo apenas para reduzir indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em sua defesa, a Recorrente sustenta, em síntese, que agiu de boa-fé, pois à época das aquisições a fornecedora estava habilitada no SINTEGRA e não havia informações públicas desabonadoras. A declaração de inidoneidade da fornecedora ocorreu posteriormente às transações (em 11/12/2013), não podendo retroagir para prejudicar o adquirente de boa-fé.

Apresentou notas fiscais e duplicatas carimbadas como prova da operação.

Os pagamentos foram realizados em dinheiro e cheques de terceiros, prática que alega ser corriqueira no ramo de supermercados. Alega que a multa de 150% é confiscatória e não houve dolo ou fraude.

Pela análise dos autos, entendo que a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) deve ser mantida integralmente. A alegação de boa-fé baseada apenas na situação cadastral da fornecedora não se sustenta quando confrontada com a **ausência total de materialidade da operação**. Inaplicável, portanto, a aplicação do artigo 82<sup>2</sup> da lei 9430/1996 que protege o adquirente de boa-fé, pois falta à defesa a prova da *“efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.”*

<sup>2</sup> Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. [\(Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021\)](#)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

A documentação apresentada (notas e duplicatas sem assinatura) é meramente formal e não supre a falta de lastro material. O argumento da Recorrente de que pagou vultosas quantias (superiores a R\$ 1,2 milhão) em **dinheiro e cheques de terceiros** atua contra si própria, pois inviabiliza o rastreamento financeiro e confirma a tese de simulação.

Assim, acompanho o argumento do relator do Acórdão recorrido de que a Recorrente utilizou documentação graciosa (sem lastro) de uma empresa de fachada para deduzir custos inexistentes.

Cito, por oportuno, trechos fundamentais do voto do relator, que o utilizo aqui como minhas razões de decidir:

"A inidoneidade das notas fiscais não é suprida pela apresentação de duplicatas devolvidas à impugnante. Conforme foi abordado no Termo de Constatação Fiscal, a empresa fiscalizada apresentou duplicatas com carimbo do fornecedor, sem qualquer assinatura e aonde consta endereço inexistente da empresa "fornecedora", sem nenhuma prova de efetivo pagamento [...]. **A própria forma de pagamento, 'em dinheiro e cheques de terceiros', constitui um atestado da impossibilidade de comprovação da operação** sob a ótica da quitação dos custos contabilizados pela contribuinte na ordem de mais de R\$1.200.000,00 no ano-calendário de 2012.",

"Os fatos apurados pela fiscalização foram muito além de mera verificação de aspectos formais da operação, aos quais se limitou a impugnante. Todo o conjunto probatório constituído pela autoridade fiscal evidenciou fortes e convergentes indícios da inexistência das operações retratadas nas notas fiscais apresentadas [...]. **Assim, ficou comprovado nos autos que o contribuinte se valeu de documentação graciosa para obter vantagem tributária na dedução de custos inexistentes**, ante todo o conjunto probatório constituído pela autoridade fiscal, não restando alternativa senão manter a exigência de multa qualificada nessa situação.",

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

### **QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DA INFRAÇÃO 3**

Ainda em relação à esta 3ª infração, a autoridade fiscal aplicou multa de ofício qualificada de 150% sobre estes custos glosados (**R\$ 1.210.964,89**).

Como dito no tópico anterior, a fiscalização identificou que a Recorrente contabilizou custos amparados em documentação fiscal emitida pela empresa **Christyan Alexandre Alves de Oliveira ME**. Após a constatação da absoluta falta de estrutura para realizar as operações comerciais, concluindo o Fisco que as notas fiscais eram inidôneas e não correspondiam a operações reais, servindo apenas para reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

A autoridade fiscal justificou a aplicação da penalidade qualificada com base no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, por ter identificado "evidente e reincidente intuito de fraude", caracterizado pela utilização de documentação inidônea (notas fiscais de empresa inexistente de fato) para a dedução de custos, visando reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em sua defesa, a Recorrente contesta a qualificação da multa, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos, que em certa medida se confundem com o pedido de afastamento da glosa destes custos (infração 3):

- **Ausência de Dolo:** Alega que sempre agiu de boa-fé e que não houve intuito de fraude, sonegação ou conluio. Sustenta que cercou-se de cuidados ao verificar a regularidade da fornecedora no SINTEGRA à época das operações.
- **Inexistência de Simulação:** Afirma que as operações foram reais, com entrada de mercadorias e efetivo pagamento, ainda que realizado por meio de dinheiro e cheques de terceiros, prática que alega ser corriqueira no seu ramo de atividade.
- **Caráter Confiscatório:** Argumenta que a multa de 150% é confiscatória e inconstitucional, violando o artigo 150, IV, da Constituição Federal, citando jurisprudência do STF que limitaria as multas ao valor do tributo (100%).
- **Inexistência de Reincidência:** Rebate a alegação fiscal de "reincidência", sustentando que a prática de atos continuados apurados em uma mesma ação fiscal não configura o conceito legal de reincidência para fins de agravamento da penalidade.

Apesar dos argumentos da defesa, a materialidade da infração, consistente no uso de documentos emitidos por empresa "fantasma" para comprovar custos, revela, a nosso ver, uma conduta que ultrapassa o mero erro, atraindo a aplicação da qualificação da multa de ofício.

Sobre este ponto, em considerando que a defesa apresentou em Recurso Voluntário os mesmos argumentos, e com amparo no art. 114, §12, I<sup>3</sup> do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (Ricarf), transcrevo e adoto como razões de decidir os precisos argumentos lançados pelo Ilustre Relator da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) no Acórdão recorrido, que bem analisou a presença do dolo específico:

"Como se verifica, a aplicação da multa qualificada está vinculada à conduta dolosa do sujeito passivo na prática da sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Nos tópicos anteriores foram descritas as irregularidades apuradas, as quais apresentaram as características de inserção

<sup>3</sup> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor. [...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

de informações falsas, simulação de operações e registros de despesas inexistentes e escrituração de obrigações já pagas ou inexistentes."

"A inclusão, nas escriturações contábeis e fiscais, de valores utilizados para reduzir o imposto de renda e as contribuições devidas, prática esta realizada de forma sistemática e reiterada, e ainda nos dois períodos sob auditoria fiscal, caracteriza o dolo praticado pelo fiscalizado em sonegar e fraudar, o que justifica a aplicação da multa qualificada."

"Em função do apurado e dos fatos e documentos probantes constantes dos autos, ante a demonstração do evidente e reincidente intuito de fraude (anos-calendário de 2012 e 2013), que visou ludibriar o fisco por meio de informações fictícias de obrigações inexistentes, abatimentos de custos e despesas não existentes [...] aplicou-se a multa qualificada de 150%..."

E conclui o relator da instância *a quo*, afastando a tese de erro escusável:

"Note-se ainda que os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles cometidos intencionalmente e de forma sistemática, como evidenciado no presente caso, o que afasta a possibilidade de erro ou desatenção eventual, justificando a qualificação da multa."

"Assim, ficou comprovado nos autos que o contribuinte se valeu de documentação graciosa para obter vantagem tributária na dedução de custos inexistentes, ante todo o conjunto probatório constituído pela autoridade fiscal, não restando alternativa senão manter a exigência de multa qualificada nessa situação."

É importante destacar que, ao registrar o "evidente e reincidente intuito de fraude (anos-calendário de 2012 e 2013)...", o fato anotado se insere no contexto destacado no Termo de Constatação Fiscal de prática "sistemática e reiterada" da infração pelo contribuinte, não tendo sido levado a efeito pela autoridade fiscal o agravamento da penalidade por força de disposição legal no caso de reincidência, como sugerido pela impugnante."

Cumprido esclarecer que a menção, pela autoridade fiscal e pela DRJ, à prática reiterada da conduta ao longo dos anos-calendário de 2012 e 2013 não teve por finalidade enquadrar a situação na hipótese legal de reincidência para fins de agravamento da penalidade, mas apenas evidenciar o caráter sistemático do agir fraudulento, como elemento probatório do dolo específico.

Diante desse cenário, resta plenamente caracterizado o evidente intuito de fraude, sendo devida a manutenção da qualificação da multa de ofício.

#### **DA REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA QUALIFICADA – RETROATIVIDADE BENIGNA**

Não obstante a manutenção da qualificação da multa, impõe-se a adequação do seu percentual em razão de alteração legislativa superveniente mais benéfica ao contribuinte.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, conferiu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, passando a limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento) do valor do débito tributário, ressalvada a hipótese específica de reincidência, prevista no § 1º-A do referido dispositivo.

Nos termos do novo regime legal, considera-se reincidência a prática de nova infração no prazo de dois anos, contado do lançamento definitivo em que tenha sido imputada a infração anterior. Tal hipótese não se verifica nos autos, uma vez que a referência à repetição da conduta diz respeito a fatos apurados no âmbito da mesma ação fiscal, inexistindo lançamento definitivo anterior que configure a reincidência nos estritos termos da lei.

Aplica-se, portanto, ao caso, o princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei posterior, quando mais favorável, alcança atos pretéritos ainda não definitivamente julgados.

Assim, embora mantida a qualificação da multa em razão da comprovação do dolo específico, deve o seu percentual ser reduzido para 100% (cem por cento), em consonância com a legislação superveniente.

### DISPOSITIVO

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO, para manter a decisão da DRJ, reduzindo, no entanto, a multa qualificada para o patamar de **100% (CEM POR CENTO)**, em observância à retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN combinada com a nova redação da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator