



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720656/2020-19
ACÓRDÃO	3202-003.465 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IRMAOS DA ROLT - TRANSPORTES, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/2015 a 31/12/2017

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. FRETES. CONDIÇÃO DE TOMADOR E PRESTADOR DE SERVIÇO.

Às empresas transportadoras cabe o direito de se creditar em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de seus serviços. Não se revela legalmente possível que a transportadora apure créditos tendo por base os conhecimentos de transporte em que figura como tomadora do serviço e também prestadora.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE TRANSPORTE DE CARGA E DE PASSAGEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, conforme Súmula Carf 190.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/2015 a 31/12/2017

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2015 a 31/12/2017

APLICAÇÃO DE MULTA. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO.

Constatada a subsunção do fato à norma, é obrigatória a aplicação pela autoridade fiscal de multa disposta na legislação, não havendo juízo de discricionariedade.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTENÇÃO DO AGENTE E EFEITOS DO ATO.

Salvo disposição legal em sentido contrário, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre alegação de inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Restando comprovada qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502, de 1964, impõe-se a aplicação da multa qualificada.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. CTN. APLICABILIDADE.

Aplica-se o princípio da retroatividade benigna aos casos não definitivamente julgados, quando a legislação comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática, de acordo com o art. 106, II, "c", do CTN.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/2015 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configurada nenhuma dessas hipóteses, não cabe a decretação de nulidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade dos autos de infração, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100% do tributo lançado.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 05, juntado às fls. 1091-1125:

Trata-se de impugnação apresentada pela contribuinte qualificada à epígrafe, insurgindo-se contra os autos de infração lavrados para constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para o Pis/Pasep referentes aos períodos de apuração correspondentes aos meses de setembro de 2015 a dezembro de 2017.

No Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração lavrados, a autoridade fiscal autuante descreve o procedimento fiscal a partir das intimações, respostas, esclarecimentos e conclusões, antes de apontar as infrações à legislação tributária identificadas e que motivaram a autuação.

A primeira infração apurada no procedimento fiscal foi intitulada de “**Escrituração de Crédito de PIS e COFINS em Desconformidade com as Normas - Operações de Transporte de Milho**”. Afirma a autoridade fiscal que, embora o “ramo de atividade derradeiro da empresa em pauta” seja o “transporte rodoviário de carga, com toda a sua estrutura operacional voltada para esse fim”, foram entabuladas “operações de forma a manter à margem da oneração do PIS e da COFINS o serviço de transporte efetivamente realizado”.

Assevera, assim, que “o frete é embutido no valor da mercadoria transportada, sendo a esta atribuída desoneração, no caso a título de suspensão”. Acrescenta que os novos preceitos contábeis aplicáveis à matéria, convergentes às normas internacionais determinam a primazia da essência sobre a forma. Exemplifica tal afirmação com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), itens 1.14, 4.72 e 7.14, bem como do Pronunciamento Técnico CPC 47, itens 22 e 26.

Afirma-se que a fiscalizada não indicou especificamente o dispositivo que respalda a suspensão, fazendo uma referência genérica à Lei nº 10.925/2004, nas operações de compra como de venda de milho, sendo que não se enquadra como cerealista, nos termos definidos no próprio ato legal.

A autoridade fiscal conclui que a atividade da fiscalizada é genuinamente de transporte e, nas operações descritas, cinge-se a realizar o carregamento do produto no fornecedor e de forma contínua o descarregamento no cliente, mesmo nas situações em que emite dois CT-E. Além disso, afirma que as operações de compra e venda de milho foram integralmente omitidas na escrita fiscal destinada a reportar os dados concernentes à apuração do PIS e da COFINS (EFD-Contribuições).

Afirma-se que a sociedade empresária fiscalizada tinha um comportamento até agosto/2015, modificado a partir de setembro/2015, conforme segue

Na seara da determinação das exações em pauta (PIS e COFINS) a matéria recebeu tratamento diverso. Até o mês de agosto/2015, inclusive, as receitas assim reconhecidas foram submetidas ao gravame das exações e os custos/despesas não ensejaram a escrituração de crédito, cenário em que o serviço de transporte, a despeito de via transversa, restou efetivamente onerado pelas contribuições.

Todavia, a partir do mês de setembro/2015 o tratamento dispensado se alterou. A contribuinte passou a escriturar créditos sobre os custos/despesas escriturados com lastro nos CT-E em que figura como prestador e tomador do serviço. Sob essa prática, além de escriturar créditos com base nos custos/despesas usuais e normais para a atividade de transporte (combustível, serviços de terceiros, depreciação, dentre outros), passou a registrar créditos não lastreados em documentação hábil idônea, duplicando praticamente a base de mensuração dos créditos e aniquilando a incidência do PIS e da COFINS sobre serviço de transporte efetivamente prestado.

Ponderando tratar-se de creditamento indevido, a autoridade fiscal apresenta a relação dos valores de crédito indevidamente utilizados, constituindo o crédito tributário correspondente, e conclui afirmando que a conduta da sociedade empresária justifica a qualificação da multa de ofício a ser aplicada, apresentando como fundamento o artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, que tem como pressuposto para sua aplicação a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

A segunda infração identificada corresponde à “**Escrituração Indevida de Crédito de PIS e COFINS sobre Operações de Arrendamento de Veículos**”. A autoridade fiscal informa que, “no ano-calendário de 2017, especificadamente a partir do mês junho, a contribuinte passou a escriturar créditos sobre operações identificadas como de arrendamento de veículos (aluguel), especificadamente sob a natureza “03 – Aquisição de serviços utilizados como insumos”, consoante informa nas EFD-Contribuições”.

Afirma que a escrituração e o aproveitamento dos créditos a esse título não se conformam com o entendimento da Administração Tributária, uma vez que as

despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos sem mão-de-obra de operação não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, bem como da Contribuição para a Seguridade Social – COFINS, na modalidade de insumos.

A terceira infração apurada, por sua vez, é descrita como “**EFD-Contribuições com Incorreções/Omissões**”. Em razão dela, foi aplicada multa de ofício prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/91.

A autoridade fiscal pondera que, conforme já havia informado no mesmo TVF, as operações relacionadas à compra e a venda do produto milho não se encontram reportadas nas EFD-Contribuições, permanecendo integralmente à margem.

Pondera que restou clarividente o propósito de manter as operações à margem dos instrumentos fiscais e, por consequência, do conhecimento da Administração Tributária. Considera que a alegação da fiscalizada de que, na condição de isentas, não haveria obrigatoriedade de declará-las revela-se absolutamente desarrazoada, considerando que os instrumentos contemplam registros/campos específicos para informar operações dessa natureza.

Cientificada do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal em 05/06/2020 no seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, a atuada (ora Impugnante) apresentou sua impugnação em 03/07/2020, mediante solicitação de juntada (fl. 978).

Insurgindo-se contra os autos de infração a Impugnante alega, em síntese, que :

Nulidade do auto de infração

- Não basta mais ao fiscal alegar má-fé, supor uma intenção deliberada de fraude, há de comprovar, devendo ancorar sua conclusão em provas robustas, sob pena, como no caso, de nulidade total do auto de infração por ausência de pressupostos jurídicos e fundamentos válidos. Ou seja, não basta alegar, tem que comprovar, o que, data venia, não existe nos autos, posto que tudo trata-se apenas de presunção.
- Interpretam-se em favor da liberdade econômica, da boa-fé e do respeito aos contratos, aos investimentos e à propriedade todas as normas de ordenação pública sobre atividades econômicas privadas.
- O princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e diligência normal de um bom administrador ou de um homem probo.
- O auto de infração trata-se de um ato administrativo praticado em desconformidade com as prescrições em seu procedimento formativo, devendo ser decretado totalmente nulo e serem afastados os seus efeitos principais e secundários.

Da Suposta Escrituração de Crédito de PIS e COFINS em Desconformidade com as Normas – Operações de Transporte de Milho

- A operação feita entre Mato Grosso e Paraná trata-se de transporte de carga própria, isenta da incidência de Pis e Cofins razão pela qual aparece a notificada como tomadora do serviço, pois essa mercadoria era comercializada pela filial do Paraná, havendo apenas a busca da mercadoria com frota própria, inexistindo receita nessa operação.
- Considerando que seja a compra de mercadoria com busca desta através de frota própria da mesma empresa, não há receita, com isso não haverá a incidência do Pis e da Cofins.
- Se seguido o raciocínio do fiscal, sob essa alegação de frete próprio para que fossem glosados os créditos, da mesma é indevido o crédito, posto se tratar de frete próprio. A toda maneira a operação se anula, inexistindo créditos de Pis/Cofins a serem pagos pela operação do transporte do milho, entre MT e PR.
- Ainda, mesmo considerando que ocorreu a remessa direta entre Mato Grosso e Santa Catarina ou Rio Grande do Sul, ainda assim, estaremos tratando de remessa sem incidência de Pis e Cofins posto que se trata de frete próprio.
- Trata-se de observar a primazia da essência sobre a forma, pois essa mercadoria era transportada pela própria empresa para o Paraná, somente quando então era comercializada, ora para RS, ora para SC.
- Da mesma forma, fica impugnada a alegação de frete contínuo, especialmente no sentido de que essa mercadoria era apenas documentalmente fracionada. Evidentemente que ninguém vai comprar milho para deixar guardado, há uma dinâmica no mercado e pode ter ocorrido que o mesmo caminhão efetuasse a continuidade da viagem até o cliente, quando na verdade a venda ocorria no sentido de que após adquirida e transferida para o Paraná a empresa vendia o milho para suas clientes através de cotação feita pelos interessados.
- Oras se ocorreu a compra e venda de milho naquele período, estando essa atividade devidamente registrada no seu contrato social, não cabe perquirir se esta ou aquela era atividade preponderante para fim de alicerçar ilações e suposições. Da mesma forma não basta alegar a existência de “incongruências de toda ordem” sem registrá-las, sendo a referida alegação um corpo sem alma.
- Ainda, rebate-se com veemência a disposição do fiscal em desqualificar a venda do milho sem a incidência de Pis/Cofins por receber a comercialização do milho in natura tratamento diferenciado e especial, havendo sim, o enquadramento nos dispositivos da lei mencionada, sob a

alegação de que a fiscalizada não é genuinamente enquadrada como cerealista, sendo que tal condição inexiste no próprio ato legal.

- Veja-se que ora o fiscal entende que ocorreu compra e venda pela interposta notificada para lhe imputar o recolhimento de Pis/Cofins por não ser genuinamente cerealista, mas de outro, quando conveniente entende que a empresa apenas realizou o transporte da mercadoria. Decida-se, por favor!!!
- Veja-se que esta suspensão na venda é inerente ao milho e não da empresa que o comercializa ou compra, sendo que todo o milho comprado fora comercializado para empresas para a fabricação de ração com a suspensão, na forma já indicada nas respostas quando da fiscalização.
- Da mesma sorte não há como se caracterizar “evidente intuito de fraude”, pois inexiste na espécie o referido intuito, dolo, a qualificar a multa, mesmo na possibilidade, remota, de persistência do auto de infração. Inexiste comprovação de que a notificada agiu com a intenção de sonegar tributos, razão maior pela qual a multa, se imposta, não poderá ser aquela qualificada, mas sim a de 75%, prevista no inciso I do artigo em referência.

Da Escrituração Indevida de Crédito de PIS e COFINS sobre Operações de Arrendamento de Veículos

- Na forma da legislação os arrendamentos dos veículos permitem a apropriação dos créditos de Pis/Cofins, haja vista que as despesas com a locação de veículos nas atividades da pessoa jurídica fazem jus ao desconto de créditos das Contribuições. Veículos se comparam e se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins dos dispositivos legais (Lei 10.637/2002, art. 3º, IV).

EFD – Contribuição com Incorreções / omissões.

- De fato neste ponto ocorreu um infeliz erro no sistema contábil ao não se efetuar a declaração nas EFD-Contribuições em referência a compra e venda do milho sob suspensão, mas inexistiu o propósito de manter as operações à margem dos instrumentos fiscais, e, por consequência, do conhecimento da administração tributária, tanto que as operações restaram devidamente registradas na escrita fiscal, onde constou a receita da venda do milho. Tais receitas foram informadas à Receita Federal através dos demais “Sped” que são encaminhados, notadamente (EFD e ECD).
- Inexiste o prejuízo alegado, conforme compravam os documentos juntados, em anexo. Aliás, tanto inexiste o prejuízo que o fiscal relacionou e pediu explicações para a ausência da informação porque dela tomou conhecimento nos documentos retro indicados.

- o valor apurado é indevido, pois não representa a multa a ser aplicada em relação ao período de 2015 a 2017, pois nesta época era vigente a Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013, art. 10, que preconizava “a não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35”, após convertida na Lei 12.766/12, tratando da multa pelo atraso na entrega do SPED e estabeleceu penalidades.
- Na mesma senda, chama a atenção que no mês de dez/17, a ser considerada como devida a multa na forma indicada pela notificação, o valor a ser considerado deve ser R\$240.718,67, ou seja, o valor menor, nunca o que fora considerado na notificação de R\$282.368,27.
- A todo modo, requer a procedência da impugnação para alterar o valor da multa em razão da necessária aplicação da lei mais benéfica, no caso a Lei nº 12.766, e, mesmo na hipótese de indeferimento, deve-se corrigir o valor na forma retro indicada.
- Tributo com efeito de confisco é aquele expressamente oneroso ou aquele no sentido de penalidade. A tributação jamais pode ter a conotação confiscatória devendo observar os mais restritos ditames da lei e nunca prejudicar a sociedade.
- Percebe-se claramente que, na medida em que prospere a infundada exigência do fisco federal, estará havendo um afronto direto aos princípios constitucionais acima expressos.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o crédito tributário, exonerando o sujeito passivo de parte da multa regulamentar, no montante de R\$ 41.649,60, conforme a ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2015 a 31/12/2017

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. FRETES. CONDIÇÃO DE TOMADOR E PRESTADOR DE SERVIÇO.

Às empresas transportadoras cabe o direito de creditar-se em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de seus serviços. Não se revela legalmente possível que a transportadora apure créditos tendo por base os conhecimentos de transporte em que figura como tomadora do serviço e também prestadora.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão na legislação para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos à pessoa jurídica a título de aluguéis de veículos, que não se confundem com máquinas e equipamentos. Também não há possibilidade de enquadrá-los como insumo, pois locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2017 PIS E COFINS.

LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2017

MULTA REGULAMENTAR. OMISSÕES E INCORREÇÕES. EFD-CONTRIBUIÇÕES. VIGÊNCIA. ALTERAÇÕES.

Com a alteração do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou-se o escopo genérico de sua redação originária, que não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”. A partir da edição da Lei nº 12.783, de 2013, voltou a ser aplicável a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, aos que omitirem ou prestarem incorretamente informações nas EFD-Contribuições.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CONJUNTO DE CONDUTAS.

A qualificação da multa em razão da ocorrência de fraude, sonegação ou conluio somente faz possível quando evidenciado um conjunto consistente de condutas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com prejuízo à Fazenda Pública.

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 1138-1156, por meio do qual repisa os supracitados argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Preliminar – nulidade dos autos de infração

Não merece acolhida a alegação da recorrente no sentido de que deve ser reconhecida a nulidade dos autos de infração, em razão de ausência de fundamentação justa e de preterição do seu direito de defesa, pelo fato de, segundo ela, o auditor fiscal ter partido de premissas e com essas ter fundamentado toda a autuação, sem permitir o esclarecimento das condições fáticas.

Isso porque a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235/1972. No presente caso, não restam configuradas tais hipóteses.

Com efeito, as infrações estão tipificadas de forma adequada e fundamentadas pela autoridade fiscal, com a delimitação dos fatos constatados e normas aplicáveis.

É perfeitamente possível mediante a simples leitura dos 3 (três) autos de Infração lavrados (auto de infração referente à Cofins, auto de infração referente à contribuição ao PIS/Pasep e auto de infração referente à multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas/omitidas) e do Termo de Verificação Fiscal (TVF), acostados, respectivamente, às fls. 924-947 e 950-969, identificar as infrações imputadas à recorrente, referentes ao não recolhimento da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep, em razão de glosas de créditos, e à apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas/omitidas, a fundamentação legal, e os valores devidos, não havendo ausência de fundamentação nem preterição ao seu direito de defesa.

Quanto ao seu direito de defesa, cumpre ressaltar que, no curso do procedimento de Fiscalização, cabe à autoridade fiscal requisitar as informações e documentos que entende pertinentes para a verificação do cumprimento das obrigações tributárias referentes ao tributo objeto da ação fiscal, a fim de, nos termos do art. 142 do CTN, se for o caso de lavratura de auto de infração, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível, ao passo que, à fiscalizada, por sua vez, cabe apresentar todos os esclarecimentos e documentos requisitados. A fase contenciosa, com direito à ampla defesa e ao contraditório, se inicia tão somente com a apresentação de impugnação tempestiva, momento em que cabe à interessada a apresentação das alegações de fato e de direito e as provas que entender pertinentes para atendimento do seu pleito (arts. 14 e 16, III e § 4º, do Decreto 70.235/72).

Sendo assim, se verifica que, no curso da fase contenciosa em questão, a ora recorrente teve a oportunidade de apresentar suas alegações e provas pertinentes, não havendo nenhuma preterição ao seu direito de defesa.

Logo, afasto a preliminar de nulidade dos autos de infração.

Mérito

Escrituração de crédito indevido da contribuição ao PIS e da Cofins

Da análise dos autos, infere-se que a infração constatada pela Fiscalização para lançamento das contribuições em tela consiste no aproveitamento indevido de crédito. A Fiscalização, no TVF, explica, de forma detalhada, o procedimento levado a efeito pela recorrente consistente em emitir CT-e considerando-a como prestadora e tomadora do serviço:

Em primeiro plano releva destacar aspectos relacionados à **emissão dos CT-E**.

Como o **serviço de transporte de carga efetivamente aconteceu, documentos fiscais correspondentes foram emitidos**, mesmo porque as operações ensejam incidência do ICMS, consoante normatizado pelos entes da federação. Não obstante, para viabilizar a incidência do ICMS, **mas manter os fatos à margem do PIS e da COFINS, procederam à emissão de CT-E tendo por tomador do serviço o próprio prestador, estabelecimentos diferentes, mas da mesma pessoa jurídica**, consoante evidenciam exemplares acostados dentre os documentos de e-fls. 217 a 496. Ademais, via de regra, mesmo sendo o serviço transporte realizado de forma contínua, restou fracionado na escrituração. Sem qualquer propósito negocial, mas apenas para usufruir de créditos fiscais no âmbito do ICMS, **foram emitidos, via de regra, dois CT-E para cada serviço de transporte, um que consigna como tomador do serviço estabelecimento do próprio prestador situado no Estado do Paraná e outro que registra também como tomador estabelecimento do próprio prestador** ou então o cliente, este quando a operação de venda foi efetivada sob cláusula FOB.

Na **escrita comercial**, os fatos atinentes aos CT-E que consignam a fiscalizada como **prestador e ao mesmo tempo tomador do serviço**, encontram-se representados simultaneamente como **receita e custo/despesa**, tendo por contrapartida sempre a conta Caixa. Assim, a despeito da forma transversa, **o serviço de frete restou reconhecido como receita**. Todavia, mediante o **registro simultâneo como custo/despesa**, aniquilam-se, na prática, os efeitos nos resultados/apurações.

Na seara da determinação das exações em pauta (**PIS e COFINS**) a matéria recebeu **tratamento diverso**. Até o mês de **agosto/2015**, inclusive, as **receitas** assim reconhecidas foram submetidas ao gravame das exações e os **custos/despesas** não ensejaram a escrituração de crédito, cenário em que o serviço de transporte, a despeito de via transversa, restou efetivamente onerado pelas contribuições.

Todavia, a partir do mês de **setembro/2015** o tratamento dispensado se alterou.

A contribuinte **passou a escriturar créditos sobre os custos/despesas escriturados com lastro nos CT-E em que figura como prestador e tomador do serviço.** Sob essa prática, além de escriturar créditos com base nos custos/despesas usuais e **normais para a atividade de transporte (combustível, serviços de terceiros, depreciação,** dentre outros), **passou a registrar créditos não lastreados em documentação hábil idônea, duplicando praticamente a base de mensuração dos créditos e aniquilando a incidência do PIS e da COFINS sobre serviço de transporte efetivamente prestado.** (...)

Considerando que **o serviço de frete, realizado nos moldes demonstrado, efetivamente enseja tributação,** mesmo porque os **custos/despesas correspondentes ensejaram escrituração de crédito, afigura-se indevido o aproveitamento do crédito com lastro em documentos de sua própria emissão, nos quais figura como prestador e tomador do serviço de transporte.** Os eventos com essa configuração encontram-se demonstrados no relatório acostado ao processo por intermédio do Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável de e-fls. 923, o qual foi produzido a partir dos dados informados nas EFD-Contribuições. o qual foi produzido a partir dos dados informados nas EFD-Contribuições. Síntese desse levantamento, por período de apuração, a seguir se retrata:

MÊS/ANO	CRÉDITO INDEVIDO	
	PIS	COFINS
set/15	13.657,40	62.906,84
out/15	47.005,84	216.511,78
nov/15	55.131,49	253.938,92
dez/15	69.592,66	320.548,03
jan/16	60.483,53	278.591,04
fev/16	6.794,23	31.294,66
mar/16	10.146,80	46.736,79
abr/16	53.116,82	244.659,30
mai/16	81.421,48	375.032,24
jun/16	138.129,03	636.230,76
jul/16	13.211,82	60.854,49
ago/16	22.803,47	105.034,07
set/16	6.484,22	29.866,71
out/16	39.793,38	183.290,77
nov/16	23.472,55	108.115,98
dez/16	16.971,27	78.170,69
jan/17	3.801,32	17.509,13

MÊS/ANO	CRÉDITO INDEVIDO	
	PIS	COFINS
fev/17	1.566,57	7.215,71
mar/17	595,48	2.742,80
abr/17	237,17	1.092,41
mai/17	3.034,71	13.978,06
jun/17	5.346,33	24.625,58
jul/17	507,26	2.336,48
ago/17	2.143,68	9.873,88
set/17	197,45	909,45
out/17	452,62	2.084,82
nov/17	6.758,87	31.131,70
dez/17	14.463,41	66.619,40

(destaques nosso)

Com efeito, a recorrente se aproveitou de **crédito indevido,** uma vez que somente a contratação de serviço ou a aquisição de bem, de terceiro, pessoa jurídica, é que pode caracterizar insumo, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, de modo que é impossível que

serviço prestado pela própria recorrente, por intermédio de um de seus estabelecimentos, possa ser considerado insumo.

Vale dizer, o serviço de transporte prestado por um de seus estabelecimentos não caracteriza insumo, pois não há contratação de serviço de terceiro pessoa jurídica, sendo impossível calcular crédito com base nessa operação, de sorte que estão corretas as glosas desses créditos efetuadas pela autoridade fiscal.

Os valores dos créditos glosados, com a identificação da recorrente como tomadora e prestadora do serviço de frete, estão discriminadas na aludida planilha juntada à fl. 923, por meio da qual é possível constatar a relação de CT-e (*Conhecimento de Transporte Eletrônico*) emitidos pela recorrente (contribuinte – CNPJ 00.471.390/0001-01), cujos prestadores são estabelecimentos da própria recorrente (participantes – CNPJ 00.471.390/0002-69, 00.471.390/0004-20 e 00.471.390/0006-92) e que ensejam a escrituração indevida de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins glosados pela autoridade fiscal.

As demais alegações apresentadas por meio da impugnação e repisadas no recurso voluntário são impertinentes, conforme bem observado e fundamentado pelo relator do acórdão recorrido, fundamentação com a qual concordo e adoto como razão de decidir:

As considerações apresentadas pela Impugnante nesse sentido não se revelam pertinentes para a análise a ser empreendida neste julgado.

Primeiramente, porque não abordam especificamente o mérito da infração apontada pela autoridade fiscal. Enquanto a Impugnante suscita a possível não incidência das contribuições sob comento em relação aos valores relativos aos fretes destacados nessas operações, alegando serem fretes próprios, a infração apontada diz respeito à dedução de créditos considerados indevidos.

Acrescente-se que, conforme registra a autoridade fiscal, a própria Impugnante lançou em sua contabilidade, como receitas, os valores correspondentes aos fretes.

A esse respeito, vale sempre lembrar o que estabelece o art. 226 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 226. **Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem**, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. [Destaque nosso]

Reforça ainda essa perspectiva o fato de a Impugnante ter deduzido, na apuração da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, crédito apurado sobre os “custos/despesas usuais e normais para a atividade de transporte (combustível, serviços de terceiros, depreciação, dentre outros)”.

De se observar que tal dedução é permitida somente às pessoas jurídicas para as quais esses dispêndios representem insumos na prestação de serviços de transporte; ou seja, sua dedução está condicionada a que existam efetivamente serviços de transportes prestados e em relação aos quais tenha sido gerada receita pertinente, oferecida à tributação. Como fez a Impugnante. (...)

Tendo, portanto, a Impugnante oferecido à tributação os valores dos fretes e deduzido os créditos apurados sobre os custos pertinentes, suas alegações no sentido de que as receitas não são tributáveis pelas contribuições sob comento revelam-se contraditórias e improcedentes. (...)

A Impugnante contesta as ponderações apresentadas pela autoridade fiscal a respeito da forma como se processam suas operações de compra e venda de milho. (...)

No que toca a essa questão, necessários se tornam dois esclarecimentos. Primeiro, que a condição de cerealista informada pela autoridade fiscal diz respeito às aquisições, conforme transcrição abaixo:

Não obstante, **em relação às aquisições do produto (milho)** não se vislumbra fundamentação legal para a suspensão das contribuições, **considerando que a fiscalizada não é cerealista**, nos termos definidos na Lei nº 10.925/2004, **e também não é produtora de mercadorias classificadas nos códigos NCM especificados no aludido inciso/álínea I - "a"**, do artigo 54 da Lei nº 12.350/2010.

Segundo, que a autoridade fiscal chega a admitir a possibilidade de que as vendas da Impugnante estejam sujeitas à suspensão, no seguinte trecho:

Já dispositivo invocado da Lei nº 12.350/2010, especificamente o artigo 54, inciso I, alínea "a", não indicado nos documentos fiscais de lastro das operações, **poderia fundamentar a saída com suspensão da fiscalizada para pessoa jurídica produtora**, nas condições do aludido dispositivo.

A Impugnante pondera que, tendo ocorrido as operações de compra e venda de milho no referido período, e estando essa atividade devidamente registrada no seu contrato social, não caberia perquirir se esta ou aquela era atividade preponderante para fim de alicerçar ilações e suposições. Contesta, também, a alegação de frete contínuo, especialmente no sentido de que essa mercadoria era apenas documentalmente fracionada. Pondera que ninguém compraria milho para deixar guardado e que há uma dinâmica no mercado e pode ter ocorrido que o mesmo caminhão efetuasse a continuidade da viagem até o cliente, quando na verdade a venda ocorria no sentido de que após adquirida e transferida para o Paraná a empresa vendia o milho para suas clientes através de cotação feita pelos interessados.

Nesse ponto, **convém objetar novamente que tais circunstâncias não representam a infração em si**, o que fica evidente com a ressalva realizada pela autoridade fiscal no curso do Termo de Verificação Fiscal, nos seguintes termos:

Traz-se esses aspectos relacionados ao produto negociado para demonstrar todo o quadro de anomalias, **a despeito da atividade de comércio não ensejar a imputação de violação à contribuinte ora sob fiscalização.** Entretanto, esses aspectos são relevantes à elucidação da infração infligida à fiscalizada, perpetrada no seu ramo de atividade genuíno, qual seja, serviço de transporte de carga. [Destaque nosso]

Portanto, **tais circunstâncias não influenciam diretamente a caracterização da infração,** embora repercutam na perspectiva apresentada pela autoridade fiscal a respeito da necessidade de qualificação da multa de ofício. (...)

Portanto, nada a prover neste tópico.

Locação de Veículos

Na peça recursal, a recorrente sustenta que “as despesas com a locação de veículos nas atividades da pessoa jurídica fazem jus ao desconto de créditos das Contribuições, haja vista que veículos se comparam e se enquadram no conceito de ‘máquinas e equipamentos’ para fins dos dispositivos legais (Lei 10.637/2002, art. 3º, IV)”.

Sem razão a recorrente.

Nos termos do art. 3º, IV, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

No caso do inciso IV do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, exige-se apenas que os referidos bens sejam utilizados na “atividade da empresa”.

As Solução de Consulta (SC) Cosit n. 1/2014 e a SC Cosit n. 7/2015 dispõem no sentido de que valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme bem apontado pelo acórdão recorrido. Segue a ementa da SC 1/2014:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e IV; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º II, IV e IX. (destaques nosso)

Portanto, de acordo com a legislação supracitada, a locação de veículos não está abrangida no inciso IV do art. 3º da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, os quais incluem a locação apenas de “prédios, máquinas e equipamentos”, de sorte que, mesmo considerando a principal atividade econômica da recorrente, transporte de carga, não é possível o aproveitamento de crédito em relação à locação de veículos.

Ademais, está consolidado neste Conselho o entendimento no sentido de que os dispêndios com **locação de veículos de transporte de carga** ou **de passageiros** não geram créditos das contribuições em tela com base no art. 3º, IV. Das Leis 10.637/02 e 10.833/03, consoante a Súmula Carf n. 190, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Dessa forma, estão corretas as glosas de créditos relacionadas à locação de veículos, razão pela qual nego provimento a esse ponto do recurso.

EFD-Contribuições com Incorreções/Omissões

Segundo a autoridade fiscal, as operações relacionadas à venda do produto milho não se encontram reportadas nas EFD-Contribuições, permanecendo integralmente à margem, razão pela qual foi aplicada a multa disposta no artigo 12, II, da Lei 8.218/91, 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.

A recorrente aduz que ocorreu “erro no sistema contábil ao não se efetuar a declaração nas EFD-Contribuições em referência a compra e venda do milho sob suspensão, mas inexistiu o propósito de manter as operações à margem dos instrumentos fiscais, e, por consequência, do conhecimento da administração tributária, tanto que as operações restaram

devidamente registradas na escrita fiscal e constou a receita da venda do milho, bem como, informadas à Receita Federal através dos demais ‘Sped’ que são encaminhados, notadamente (EFD e ECD)”, que inexistiu prejuízo, bem como que “o valor apurado é indevido, pois não representa a atual multa a ser aplicada no caso, ocorre que a Lei 12.766/12 reduziu a multa pelo atraso na entrega do SPED e estabeleceu penalidades pelas informações incorretas ou omissas”.

As alegações no sentido de que ocorreu um erro no sistema contábil e de que inexistiu prejuízo evidentemente não têm o condão de eximir a responsabilidade da recorrente pela multa aplicada pela autoridade fiscal por força de lei, que é objetiva, vale dizer, “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do CTN).

Com efeito, esses argumentos não são capazes de obstar a aplicação da multa em questão, cabendo à autoridade fiscal, cuja atividade é vinculada e obrigatória, por força do art. 142 do CTN, tão somente aplicar a sobredita multa disposta na legislação. Considerando que restou evidenciada a não inclusão das receitas relativas à venda de milho nas EFD-Contribuição, fato admitido pela própria recorrente, correta a aplicação da multa em comento.

Quanto à alegação no sentido de que o valor apurado é indevido, pois não representa a atual multa a ser aplicada no caso, pois a Lei 12.766/12 reduziu a multa pelo atraso na entrega do SPED e estabeleceu penalidades pelas informações incorretas ou omissas, tenho que não merece acolhida, uma vez que, conforme bem apontado pela acórdão recorrido, os períodos de apuração da multa aplicada se referem ao período de 2015 a 2017, período em que não estavam mais vigentes as disposições da Lei 12.766/12, em razão das alterações introduzidas pela Lei 12.873/13.

No que diz respeito às alegações de violação ao princípio do não confisco e ofensa ao direito de propriedade, cumpre assinalar que cabe à Administração Pública cumprir as disposições legais, vale dizer, observar o princípio da legalidade, que tem como premissa a presunção de constitucionalidade das leis, não sendo competente para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72 e da Súmula Carf n. 2, a seguir reproduzidos:

Decreto 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Súmula CARF nº 2 - aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, neste tópico, sem razão a recorrente.

Multa de Qualificada de 150%

O art. 44, *caput*, inciso I, e § 1º da Lei 9.430/96 assim dispunham na data da lavratura da autuação:

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

I - de **75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (destaques nosso)

Assim dispõem os artigos acima mencionados da Lei 4.502/1964:

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (destaques nosso)

Na peça recursal, a recorrente sustenta que não há intuito de fraude, dolo e comprovação de que agiu com a intenção de sonegar tributos para que seja aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, devendo ser aplicada apenas a multa de 75%.

Conforme consignado de forma detalhada no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Fiscalização qualificou a multa de ofício porque constatou que não restam dúvidas quanto à intenção da recorrente em sonegar tributos, causando prejuízo aos cofres públicos. Cumpre reproduzir a fundamentação apresentada pela Fiscalização no TVF:

No que concerne aos consectários legais infligidos, releva registrar que, diante do **evidente intuito de fraude caracterizado**, é de se aplicar à qualificação da multa. **Não restam dúvidas quanto à intenção da contribuinte em sonegar tributos**, causando prejuízo aos cofres públicos.

A multa de ofício qualificada aplicável ao caso em tela está prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de **“evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”**.

Os fatos levantados, acima narrados, **conduzem para a conclusão indubitável de que o dolo esteve presente nas condutas adotadas, culminando na sonegação de tributos**.

A prática implementada para alcançar o desiderato da desoneração, **com anomalias na emissão dos documentos fiscais**, em registros na escrita comercial e, também, nas informações enviadas à Administração Tributária, **não deixam dúvida quanto à voluntariedade da conduta**.

Sob as aludidas condutas, **mediante prática reiterada e sistematizada, deixou de oferecer adequadamente à tributação serviço de transporte efetivamente realizado, ao longo de diversos períodos de apuração**. Não apenas deixou de oferecer à tributação fatos imponíveis inerentes à atividade, como **utilizou artifício destinado a evitar o pleno conhecimento pela Administração Tributária, dadas as omissões e dissimulações perpetradas**. (destaques nosso)

Conforme visto, a recorrente, com base em CT-e (Conhecimento de Transporte – Eletrônico) emitidos por ela mesma, registrou em sua escrita fiscal (EFD-Contribuições) tais documentos como despesas que caracterizam insumos, e, por conseguinte, com o aproveitamento indevido de créditos das contribuições em apreço, calculados com base nos valores dos mencionados CT-e registrados nas EFD-Contribuições, os quais foram glosados pela autoridade fiscal.

É nítida a sonegação, vale dizer, a ação dolosa da recorrente com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Também resta clara a fraude consistente na ação dolosa do recorrente tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido e evitar o seu pagamento.

Com efeito, resta evidenciada pela Fiscalização a conduta dolosa da recorrente levada a efeito para sonegar tributo por meio do aproveitamento claramente indevido de crédito das contribuições em tela.

Logo, correta a aplicação da multa de ofício qualificada.

Quanto ao percentual de 150% aplicado pela autoridade fiscal, cumpre salientar que houve alteração do § 1º do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, pela Lei 14.689/2023, conforme abaixo reproduzido:

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

I - de **75% (setenta e cinco por cento)** sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo** será majorado **nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e **passará a ser de**: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

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

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

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

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

VI – **100%** (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a **reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)
(destaques nosso)

Ao analisar a legislação aplicável ao caso sob exame, constata-se, portanto, que houve alteração no decorrer do tempo existente entre a lavratura do lançamento em tela e o presente julgamento, vale dizer, a Lei 14.698, de 20 de setembro de 2023, reduziu o valor da multa em apreço, de 150% para 100% do valor do tributo que deixou de ser recolhido com a prática da infração.

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

Sendo assim, é imperiosa a aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, II, “b”, do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que a nova legislação

cominou ao fato constatado penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

Acórdão nº 3402-007.583 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária - Sessão de 30 de julho de 2020

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

RETIFICAÇÃO DE INFORMAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA.

As alterações ou retificações das informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não configuram prestação de informação fora do prazo, não sendo cabível, portanto, a aplicação da citada multa.

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

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

Recurso Voluntário Provido. (destaque nosso)

Dessa forma, reconheço a retroatividade benigna e, neste tópico, dou parcial provimento, para que a multa de ofício qualificada seja reduzida de 150% para 100% do tributo lançado, em atenção ao disposto no art. 44, § 1º, VI, da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 14.689/2023.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração, e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100% do tributo lançado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO