



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720145/2020-21
ACÓRDÃO	1101-001.481 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	XAPIC COMERCIO DE DOCES MADUREIRA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei n. 9.430/96, pela Lei n. 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atraindo a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

MULTA REGULAMENTAR. LEI 8.218/91, ART. 12. MULTA DE OFÍCIO. LEI 9430/96, ART. 44, §1. MESMA MATERIALIDADE. BIS IN IDEM. VEDADO.

O art. 12 da Lei n. 8.218/1991 estabelece multas regulamentares específicas cujo aspecto material são inobservâncias relacionadas aos arquivos digitais e sistema, quais sejam: i) não atendimento aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; ii) omissão ou prestação incorreta informações referentes aos registros e respectivos arquivos; iii)

descumprimento de prazo para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

O parágrafo único do art. 12 da Lei n. 8212/91 estabelece que, no caso de as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas que especifica devem ser reduzidas à metade se a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e a 75% se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

Ao estabelecer a redução a 75%, se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação, a lei impõe à autoridade fiscal a obrigatoriedade de intimar o contribuinte para cumprir tal exigência. A ausência de tal intimação específica é motivo suficiente para cancelar a multa, vez que impede o contribuinte de se beneficiar da redução legal.

No caso em análise, a autoridade fiscal aplicou multas regulamentares (art. 12 da Lei 8.218/91) sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento e a respectiva multa de ofício (art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96), quais sejam, apropriação indevida de custos de mercadorias amparados por documentos fiscais inidôneos e compras fictícias sobre as quais foram apurados créditos de Pis/Cofins. Trata-se de dupla penalidade sobre os mesmos fatos jurídicos.

Aplicar a penalidade prevista no art. 12 da Lei 8.218/91 sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento de ofício e a respectiva penalidade prevista no art. art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e alterações, configura bis in idem, vedado pela legislação.

ECF. LALUR. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. CANCELAMENTO DA MULTA.

Aplicar a penalidade prevista no art. 8ºA, §3º, II, do Decreto-Lei n. 1598/77 sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento de ofício e a respectiva penalidade prevista no art. art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e alterações, configura bis in idem, vedado pela legislação.

Ao estabelecer a redução em 50%, se as inexatidões, incorreções ou omissões forem corrigidas no prazo fixado em intimação, a lei impõe à autoridade fiscal a obrigatoriedade de intimar o contribuinte para cumprir tal exigência e no prazo que especifica. A ausência de tal intimação específica é motivo suficiente para cancelar a multa, vez que impede o contribuinte de se beneficiar da redução legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para: i) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%; ii) afastar as multas regulamentares referentes à ECD, EFD Contribuições e ECF.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep referentes ao ano-calendário 2017, no montante total de R\$ 39.954.686,20 incluídos principal, juros de mora, multa de ofício de 150%, multa regulamentar por Incorreções na Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e EFD-Contribuições.

2. As infrações apuradas foram:

- i) IRPJ e CSLL: glosa de custos/despesas contabilizados com base em documentos inidôneos;
- ii) Pis e Cofins: glosa de créditos (não cumulativo) constituídos e descontados indevidamente decorrentes de compras fictícias;
- iii) multa regulamentar: Incorreções na Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e EFD-Contribuições.

3. Houve ainda imputação de responsabilidade solidária (135, III, CTN) contra Francisco Eduardo de Abreu Mesquita e Elma de Carvalho Menendes da Silva, sócios administradores à época dos fatos geradores dos tributos.

4. A seguir, a narrativa das infrações pela autoridade fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 2548 e ss.):

g. Das Infrações de IRPJ

g.1. INFRAÇÃO IRPJ/CSLL – Comprovação Inidônea de Custos – Compras Fictícias

49. A fiscalizada **apropriou em sua Escrituração Contábil Digital - ECD custos das mercadorias vendidas no valor de R\$ 71.872.166,21** (compras no valor de R\$ 79.184.150,06). Também, **registrou em conta de ativo (111211 - Mercadorias) compras junto à SOMMELIER no total de R\$ 32.204.313,96**. Assim, o CVM registrado na conta “310215 - Custo das Mercadorias Vendidas” da ECD, apurado no registro L210 (Informativo da Composição de Custos) de sua Escrituração Contábil Fiscal - ECF, teve a seguinte composição:

[...]

50. No demonstrativo “RAZAO 111211 Mercadorias - Compras SOMMELIER”, encontram-se os lançamentos contábeis que revelam os **custos indevidamente apropriados pela fiscalizada, relativos a compras fictícias junto à SOMMELIER GOLD**, no valor total de R\$ 32.204.313,96, ao longo do ano de 2017. De modo que os custos a serem glosados mensal e trimestralmente encontram-se indicados no quadro abaixo, composto a partir do aludido demonstrativo.

[...]

h. Das Infração de PIS/COFINS

51. **Em DCTF foram declarados débitos de PIS e COFINS apenas para o mês de fev/2017**. Em **EFD Contribuições** a fiscalizada prestou informações relativas à apuração das aludidas contribuições no **regime não cumulativo**, apurando valores a recolher também para fev/2017.

52. Nas apurações relatadas neste tópico, foram utilizados os documentos/esclarecimentos apresentados pela fiscalizada ou, alternativamente, arquivos digitais obtidos pela Fiscalização por outros meios, precipuamente a Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições).

53. A fiscalizada **apurou em EFD Contribuições créditos de PIS/COFINS sobre uma base de cálculo no montante de R\$ 97.600.812,98** ao longo do ano de 2017, conforme demonstrativo “PIS COFINS - CRÉDITO APURADO NO PERÍODO”. Deste total, **R\$ 36.094.982,18 são relativos a compras junto à SOMMELIER GOLD**, registradas no Bloco C100 da EFD Contribuições, **resultando em créditos de PIS no valor de R\$ 595.567,31 e de COFINS no valor de R\$ 2.743.218,48**.

54. Portanto, em vista do que foi apurado no curso do procedimento, **o sujeito passivo informou na escrita fiscal documentos representativos de compras fictícias**. Destarte, apurou indevidamente os créditos da não-cumulatividade abaixo indicados, ora glosados, os quais foram consolidados a partir dos valores constantes do demonstrativo “CRÉDITO DE PIS-COFINS APURADOS SOBRE COMPRAS JUNTO À SOMMELIER GOLD”, nas colunas “COFINS na NF” e “PIS na NF”.

[...]

h.1. INFRAÇÃO - Créditos Descontados Indevidamente – Compras Fictícias (Com Débito)

55. **Em razão das glosas relativas às compras fictícias, foram apuradas infrações por desconto indevido de créditos**, priorizando-se a utilização dos créditos remanescentes em seu próprio período de apuração, com amparo nas disposições previstas no §4º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e no §4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins). Os ajustes encontram-se pormenorizados no “DEMONSTRATIVO DE GLOSAS DE CRÉDITO E APURAÇÃO DAS INFRAÇÕES”, o qual em sua coluna “Crédito Descontado Indevidamente (com débito)” traz os créditos da não cumulatividade indevidamente descontados.

[...]

h.2. INFRAÇÃO - Créditos Constituídos Indevidamente – Compras Fictícias(Sem Débito)

56. Em vista do que dispõe o art. 9º, § 4º, do Decreto 70.235/72, **os valores dos créditos glosados que não resultaram em débitos das contribuições consoante o tópico anterior, mas apenas na diminuição do saldo credor apurado**, devem ser objeto de Auto de Infração.

57. Tais valores foram apurados em conformidade com o “DEMONSTRATIVO DE GLOSAS DE CRÉDITO E APURAÇÃO DAS INFRAÇÕES”, na coluna “Crédito Constituído Indevidamente (sem débito)”, e encontram-se replicados nos quadros abaixo. [...].

5. Em impugnação o contribuinte alegou em síntese: impossibilidade de ter auferido um lucro líquido de R\$ 10.016.829,07; comprovou os pagamentos nos autos; nunca trabalhou com máquinas de cartão de crédito, realizava praticamente todas as transações em espécie; o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do Pis/Cofins; cita decisões do STJ/STF; é terceiro adquirente de boa-fé e não pode ser prejudicada; invoca Súmula 509/STJ que trata do aproveitamento de crédito de ICMS decorrentes de aquisição de mercadoria acobertada por nota fiscal declarada inidônea; efeito confiscatório das multas; defendeu a lisura das notas fiscais e apresentadas e que foram pagas e requer o cancelamento da glosa dos créditos tributários aproveitados; afirma ter a seu favor decisão de primeira instância que acolheu o pedido de liminar para suspender a exigibilidade do crédito de PIS e de COFINS sobre o ICMS destacado na nota; as multas são indevidas, pois não omitiu, nem tampouco prestou informações incorretas; o fato de as notas terem sido declaradas inidôneas não significa que a informação foi subvertida na escrituração; bis in idem na cobrança das multas.

6. Os responsáveis solidários não apresentaram impugnação.

7. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, considerou revel os responsáveis solidários e julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2017

CUSTO DOS BENS VENDIDOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. NÃO COMPROVAÇÃO DAS COMPRAS. NÃO COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. GLOSA DOS CUSTOS PROCEDENTE.

É procedente a glosa do montante de compras, lastreada em notas fiscais inidôneas, cuja operação e pagamentos não foram comprovados pelo contribuinte.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. MULTA POR PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES INCORRETAS NA ECD. MULTA POR APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS DE MERCADORIAS AMPARADAS POR DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS. FATOS/ENQUADRAMENTO LEGAL/BASES DE CÁLCULO DISTINTOS. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

É procedente o lançamento de multas que são originadas de fatos distintos que possuem enquadramento legal e bases de cálculo distintas.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de constitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Em recurso voluntário, o contribuinte reitera, no geral, as alegações de primeira instância, a seguir elencadas.

I) Tendo em vista que as notas fiscais são idôneas, não há falar-se em glosa, ante a demonstração de ingresso e saída do produto por meio de venda declarada;

ii) nunca trabalhou com máquina de cartão de crédito; pois sempre realizou vendas em espécie, porquanto a maioria dos seus compradores são profissionais liberais como vendedores ambulantes;

iii) o fato de as notas fiscais da empresa vendedora dos produtos estarem em dissonância com a legislação não retira o direito de creditamento de Pis e Cofins pagos no ingresso da mercadoria;

iv) invoca a súmula 509 do STJ: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”, e defende que tal sistemática deve ser aplicada para o Pis e a Cofins;

v) cita julgados do STJ e do STF em favor da sua linha de defesa;

- vi) requer a exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins, e informa que tem decisão judicial proferida em primeira instância em seu favor nos autos do Processo n. 5089557-74.2019.4.02.5101 que tramita no TRF 2ª Região;
- vii) cita o RE 574.706/PR, com repercussão geral, cuja tese é no sentido de que o “ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do Pis e da Cofins”;
- viii) é nulo o lançamento por desconsiderar o ICMS recolhido e pago ao Estado do Rio de Janeiro e Espírito Santo, como comprovado na documentação em anexo;
- ix) o valor apurado no auto de infração não corresponde a lucro operacional, por ignorar as despesas comprovadamente pagas à empresa fornecedora;
- x) deve ser considerada, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de despesas comprovadamente praticadas no exercício;
- xi) não há possibilidade de a empresa ter auferido um lucro líquido de R\$ 10.016.829,07 em razão de tal valor ignorar as operações praticadas pela empresa em reação aos impostos e tributos que foram pagos e que compõem despesas dedutíveis do imposto de renda;
- xii) a imposição de duas multas sobre um mesmo fato jurídico-tributário (omissão de informações, ou sonegação, com informações incorretas) afronta ao princípio do *non bis in idem*;
- xiii) a multa deve ser afastada porque não houve atraso de entrega das obrigações acessórias, mas apenas omissão e subversão da declaração; a imposição de multa se dá quando do atraso na entrega e a omissão de informações;
- xiv) a multa (150%) não pode desbordar os parâmetros da proporcionalidade e da razoabilidade; invoca a vedação ao confisco e posicionamento do STF que estabeleceu que a multa não pode ultrapassar 100% do valor do tributo devido;
- xv) ao final requer o provimento do recurso voluntário.

9. Posteriormente ao recurso voluntário, juntou aos autos decisão proferida em ação ordinária, que confirmou liminar proferida, para “anular a multa aplicada no lançamento relativa ao processo 17227.720.145/2020-21, naquilo que ultrapassar o percentual de 100% do valor do tributo devido”.

10. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

11. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.
12. Cinge-se a controvérsia a verificar a higidez da glosa de custos/despesas

contabilizados com base em documentos inidôneos (RPJ/CSLL); da glosa de créditos (não cumulativo) constituídos e descontados indevidamente decorrentes de compras fictícias (Pis/Cofins) e, por fim, das multas regulamentares por incorreções na ECD, ECF e EFD-Contribuições.

13. Vejamos as provas apuradas, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 2549 e ss.).

Atos prévios ao procedimento fiscal. Investigação na Sommelier Gold,

14. O procedimento fiscal referente a estes autos deriva de procedimento fiscal anterior contra **Sommelier Gold Distribuidora de Produtos Alimentícios Eireli**, doravante Sommelier Gold.

15. Naquele procedimento fiscal constatou-se que o contribuinte Sommelier Gold não possuía existência de fato e havia emitido notas fiscais de vendas para Xapic Comercio de Doces Madureira Eireli, doravante Xapic, contribuinte objeto destes autos.

16. Ante a constatação de indício de simulação para supressão de tributos de forma artificiosa em favor da Xapic, redirecionou-se a fiscalização para este contribuinte.

17. Para melhor entendimentos dos fatos, vejamos o apurado pela fiscalização perante a Sommelier Gold.

18. A Sommelier foi constituída em 07/07/2016 sob a forma de empresa individual de responsabilidade limitada e o objeto social era "comércio atacadista de produtos alimentícios em geral" e tinha como titular Cristiano De Souza. Sua sede era Estrada das Pimenteiras, 105, loja A, Pimenteiras, Teresópolis, RJ, CEP 25.963-007.

Não localização da Sommelier Gold

19. A seguir a fiscalização relata os procedimentos adotados que demonstram a não localização da Sommelier Gold.

e.2. Da Não Localização da Empresa SOMMELIER GOLD

28. De acordo com o Termo de Constatação lavrado em 18/02/2020, nesta mesma data a Fiscalização **dirigiu-se à Estrada das Pimenteiras, Pimenteiras, CEP 25963-007, município de Teresópolis / RJ, com o intuito de entregar à empresa o Termo de início de Procedimento Fiscal, sem que tenha sido possível localizar o número "105", apontado no CNPJ como sendo o do estabelecimento da empresa. Pessoas presentes no logradouro informaram não saber da aludida empresa funcionando nº local.**

29. Por **via postal**, foram encaminhados Termo de início de Procedimento Fiscal ao aludido **endereço da SOMMELIER GOLD e ao endereço de seu titular, Sr. CRISTIANO DE SOUZA, CPF 079.085.897-58. Ambas as correspondências foram devolvidas pelos Correios**, restando assim improfícuas as tentativas de ciência pessoal e por via postal do início da ação fiscal e respectiva intimação.

30. Face à não localização da empresa e de seu titular, deu-se seguimento ao procedimento através do **edital eletrônico nº 006386062**.

Contudo, **não houve manifestação da fiscalizada**.

Informações da Sommelier Gold no banco de dados da RFB

20. A seguir, os dados apurados sobre a Sommelier Gold no banco de dados da RFB, os quais revelam fortes indícios de empresa inexistente de fato.

e.3. Das Informações Obtidas em Sistemas Disponíveis à Fiscalização

31. A fim de investigar a regularidade das operações da empresa, bem assim o cumprimento de suas obrigações junto ao fisco, foram efetuadas pesquisas nos **sistemas (banco de dados) disponíveis à RFB**, cujas considerações encontram-se relatadas abaixo:

CNPJ – Segundo consta do cadastrado a pessoa jurídica foi **aberta em 07/07/2016 (07/2016), na forma de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada**, tendo como atividade econômica na data da consulta o CNAE 4639-7-01 (Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral). Figura como Titular da empresa o Sr. CRISTIANO DE SOUZA, CPF 079.085.897-58. A inscrição no CNPJ está ATIVA.

DIMOF – Apesar de ter emitido notas fiscais eletrônicas relativas a operações de venda em valores expressivos (em 2017, no total de R\$ 37.260.839,82), a empresa **não possui registro de movimentação financeira**, conforme consulta na base de dados da RFB alimentada por DIMOF.

ECD e ECF – Não há registro no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED de entrega da Escrituração Contábil Digital ECD e da Escrituração Contábil Fiscal ECF.

DCTF – Desde sua constituição, a empresa SOMMELIER GOLD **apresentou DCTF apenas para os meses de janeiro a maio de 2017**, ainda assim **sem informar débitos** relativos aos impostos e contribuições a que está sujeita.

SINAL – **Não há registro de arrecadação tributária** nos sistemas de controle da RFB, desde a constituição a empresa.

GFIP – Desde sua constituição, a empresa **apresentou GFIP apenas para as competências jul/2016, jan/2017, dez/2017 e 13/2017**, porém “sem movimento”, ou seja, sem trabalhadores informados.

DIRPF – O titular da empresa, CRISTIANO DE SOUZA, CPF 079.085.897-58, **apresentou DIRPF apenas para o ano-calendário 2014**, com rendimentos anuais de R\$ 22.000,00 e sem bens e direitos informados, o que é **indício de que o mesmo possui perfil econômico-fiscal incompatível com o porte da empresa, que movimentou milhões de reais em mercadorias vendidas no ano de 2017**, conforme dados constantes de NFe.

CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais) – O último vínculo empregatício do titular da empresa CRISTIANO DE SOUZA constante do CNIS, cuja rescisão data de 03/11/2010, indica a ocupação de “Calceteiro”, com remuneração de R\$ 749,89, o que corrobora o perfil econômico-fiscal incompatível com o porte da empresa.

Inscrição Estadual - De acordo com consulta à Inscrição Estadual, sob o nº 87.178.161, a empresa está com sua situação cadastral enquadrada como “Cancelada” desde 13/07/2016.

INTERNET – Em pesquisa ao Google, não foi encontrado site da empresa.

Vendas fictícias da Sommelier Gold

21. Neste tópico a fiscalização relata que 99,97% das vendas da Sommelier Gold foram para a Xapic, no montante de R\$ 37.260.839,82 em 2017. Todavia, a Xapic não comprovou o efetivo pagamento das compras junto à Sommelier mediante documentação hábil e idônea; limitou-se a apresentar recibos.

22. As supostas operações realizadas pela Sommelier Gold, a ausência de movimentação financeira, o cancelamento da inscrição estadual desde 13/07/2016, a situação incompatível com o volume de vendas (mais de 37 milhões), o perfil econômico-fiscal do titular da empresa, levaram a autoridade fiscal, a meu ver, corretamente, a concluir que a Sommelier Gold era uma empresa “noteira”, ou seja, constituída para simular compras de mercadorias e/ou insumos, com emissão de notas fiscais de operações inexistentes para beneficiar supostos clientes, no caso a XAPIC, com vistas a reduzir/suprimir tributos de forma artificial, via aumento de custos e/ou utilização de créditos fictícios para desconto/compensação de impostos/contribuições não-cumulativos.

e.4. Das Vendas Fictícias

32. Examinando os documentos fiscais (NFe) emitidos por SOMMELIER GOLD DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EIRELI, CNPJ 25.156.147/0001-04, obtidos junto à base de dados do SPED, constatou-se que 99,97% de suas vendas foram destinadas à empresa XAPIC COMERCIO DE DOCES MADUREIRA EIRELI, CNPJ 11.264.106/0001-19. Portanto, quase a totalidade de suas operações.

33. **Intimada** por via postal em 03/03/2020 (Termo de Intimação 015/2020), e excepcionalmente pelo Edital 006387082 (Termo de Intimação 020/2020), publicado em 14/04/2020, em decorrência da Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020, para comprovar o pagamento das compras junto à empresa SOMMELIER GOLD, a destinatária XAPIC apresentou diversos “recibos”, sem, contudo, comprovar o efetivo pagamento mediante documentação hábil e idônea, tal como boleto pago, extrato bancário, cheque, etc. Ainda, alegou não ter ciência de quem era a pessoa física que respondia por SOMMELIER GOLD, “uma vez que a apresentação de produto e demais itens era feita de forma impessoal”.

34. As supostas operações da fiscalizada como fornecedora de uma única empresa, quando analisadas em conjunto com as demais informações obtidas pela Fiscalização, com destaque para a ausência de movimentação financeira, situação incompatível com o volume de vendas, e o perfil econômico-fiscal do titular da empresa, evidenciaram tratar-se de empresa “noteira”. Logo, pessoa jurídica sem existência de fato, constituída tão-somente para simular compras de mercadorias e/ou insumos, emitindo notas fiscais representativas de operações inexistentes, para, em benefício do suposto cliente, no caso a empresa XAPIC, reduzir ou suprimir impostos e contribuições de forma artificiosa, inflando custos e utilizando créditos fictícios para desconto/compensação de impostos/contribuições não-cumulativos.

Inexistência de fato e baixa no CNPJ da Sommelier Gold

23. Antes as irregularidades apuradas contra a Sommelier, a autoridade fiscal providenciou a baixa da inscrição no CNPJ, por **inexistência de fato**, o que tornou inidôneos os documentos emitidos desde sua abertura (07/07/2016), nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1863/2018.

e.5. Da Inexistência de Fato e Baixa da Inscrição no CNPJ da SOMMERLIER GOLD

35. **Constatado** que a empresa SOMMELIER GOLD DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EIRELI **não pode ser encontrada no endereço indicado no CNPJ**, que seu **representante legal não foi localizado** e que emitiu **documentos fiscais relatando operações fictícias**, configurou-se a situação prevista nos artigos 29, inciso II, “b”, “1” e/ou “2”, “e”, “1”, e 31, da Instrução Normativa RFB nº 1863, de 27 de dezembro de 2018, o que **ensejou a baixa de sua inscrição no cadastro, por inexistência de fato, tornando inidôneos os documentos emitidos**, na forma do art. 48, §3º, IV, da mesma IN, **desde sua abertura, ou seja, 07/07/2016**, conforme providências adotadas no proc. adm. nº 15563.720049/2020-36.

24. Em razão da declaração da inexistência de fato da Sommelier Gold, a autoridade fiscal redirecionou a fiscalização para a Xapic.

Procedimento fiscal na Xapic. Objeto destes autos.

25. Desta feita, em procedimento de fiscalização contra a Xapic, a autoridade fiscal apurou que no ano-calendário 2017 esse contribuinte confessou em DCTF e pagou os seguintes valores de Pis e Cofins não-cumulativo:

Código da Receita	Descrição da Receita	Mês	Valor Total do Débito
5856	COFINS NAO-CUMULATIVA	02/2017	3.772,63
6912	PIS - NAO CUMULATIVO (LEI 10.637/02)	02/2017	819,06

26. Constatou ainda não haver débitos informados em DCTF relativos ao IRPJ e à CSLL para 2017, tampouco pagamentos registrados nos Sistemas de Controle da RFB. O regime de tributação referente ao ano-calendário 2017 informado na ECF foi lucro real trimestral.

27. O objeto social do contribuinte, constituído sob a forma de sociedade empresária limitada, é “exploração de doces, produtos alimentares, pilhas, lâminas de barbear, chicletes, pó para refrescos, produtos de limpeza, barbantes, brinquedos, isqueiros, bebidas engarrafadas, miudezas em geral, mercearia, produtos farmacêuticos de venda livre, produtos de higiene e cosméticos”.

28. À época dos fatos geradores (ano de 2017), figuravam como sócios com poderes para administração da sociedade Francisco Eduardo de Abreu Mesquita e Elma de Carvalho Menendes da Silva.

29. O contribuinte foi intimado a apresentar os seguintes documentos:

(1) Contrato/Estatuto Social e suas alterações.

(2) **Comprovar o efetivo pagamento do preço e o recebimento das mercadorias** em relação às operações de **COMPRA** junto à **SOMMELIER GOLD DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EIRELI**, consubstanciadas nas Notas Fiscais constantes da planilha anexa (intitulada "DEMONSTRATIVO DE VENDAS - NOTA FISCAL ELETRÔNICA"), **mediante documentação hábil e idônea, tal como boleto pago, extrato bancário, cheque, etc.**

(3) Informar/Identificar quem era a pessoa física que respondia por **SOMMELIER GOLD DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS EIRELI** nas ocasiões em que o Intimado manteve contato com a aludida empresa.

30. Em resposta, o contribuinte não apresentou a documentação solicitada, limitou-se a informar, de forma protocolar, o que segue (e-fls. 1392 e ss.):

Em resposta ao termo de início de procedimento fiscal documento número 1587.03-03053/2020 recebido no dia 24/07/2020 Reiteramos que as compras ocorriam de forma habitual com pagamentos feitos a prazo conforme relatório abaixo: [...]

31. A seguir as irregularidades apuradas na Xapic.

Falta de comprovação de compras

32. Inicialmente, a fiscalização concedeu ao contribuinte oportunidade de apresentar provas de que as operações lastreadas nas notas inidôneas de fato teriam sido realizadas. Todavia, o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus probatório. limitou-se a apresentar alegações genéricas de que as compras ocorriam de forma habitual com pagamentos a prazo, bem como apresentar recibos inábeis a comprovar o pagamento, já que desacompanhados de comprovação do efetivo desembolso de numerário.

33. Note-se que tais recibos contêm apenas uma rubrica aposta sobre o carimbo da Sommelier Gold, o que prejudica a identificação do signatário e a própria autenticidade do documento. Fosse um recibo ou outro, poder-se-ia até reputar-se mera falta de formalidade, mas trata-se de montante que supera os R\$37 milhões. Não é crível que o contribuinte fizesse tais

transações sem a exigência documentação probatória mínima apta a comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias, o que além de lhe conferir a posição de terceiro de boa-fé, com efeito, garantir-lhe-ia também a dedutibilidade dos custos/despesas, bem como os demais reflexos tributários em relação ao Pis/Cofins.

34. Fato é que o contribuinte se limitou a alegar e não a provar. Veja-se:

f.1. Da Falta de Comprovação de Compras

37. Uma vez declarados inidôneos os documentos fiscais emitidos por SOMMERLIER GOLD, desde sua abertura, na forma do art. 48, §3º, IV, da IN/RFB nº 1863/2018, **presumindo-se ser a fiscalizada XAPIC terceiro de boa-fé, foram tomadas providências a fim de resguardar seu direito. Mais precisamente, foi lhe dada a oportunidade de apresentar outras provas de que as operações lastreadas nas notas inidôneas de fato foram realizadas**, em conformidade com o § 5º do mesmo dispositivo, abaixo transcrito.

Art. 48. É considerado inidôneo, **não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado**, o documento emitido por entidade cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta ou baixada.

...

§ 5º O disposto no § 1º **não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.**

38. Nesse sentido, conforme anteriormente relato, **a fiscalizada foi sucessivamente intimada a comprovar o efetivo pagamento do preço e recebimento das mercadorias**, bem assim **identificar quem era a pessoa física que respondia pelo fornecedor**, tanto na **ação fiscal aberta junto à SOMMERLIER GOLD**, conforme Termo de Intimação nº 015/2020 e Edital 006387082 (Termo de Intimação 020/2020), ora anexos, **quanto na presente ação fiscal, de acordo com o Termo de Início de Procedimento Fiscal.**

39. Em resposta à Intimação realizada na ação fiscal precedente, a fiscalizada **apresentou tão somente recibos inábeis a comprovar o pagamento**, já que **não vieram acompanhados de comprovação do efetivo desembolso de numerário**. Registre-se que **os aludidos recibos apresentam apenas uma rubrica aposta sobre o carimbo de SOMMERLIER GOLD DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, aparentemente a mesma em todos os documentos, sem que haja a identificação do signatário que lhes confira alguma autenticidade**. Ademais, em que pese o volume expressivo de compras, no **importe de R\$ 37.250.279,98**, alegou textualmente que “quanto à informação acerca do CPF que respondia pela empresa em questão, informa não ter ciência, uma vez que a

apresentação de produto e demais itens era feita de forma impessoal”; justificativa pouco crível em vista da regularidade das operações comerciais.

40. Já no curso da presente fiscalização, respondendo ao Termo de Início limitou-se a apresentar a alegação genérica de que “as compras ocorriam de forma habitual com pagamentos feitos a prazo”, juntando “Relatório Geral de contas a Receber / Pagar”. Logo, mais uma vez, não apresentou prova de ter efetivamente efetuado “o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias”, nos termos § 5º, do artigo 48, da IN/RFB nº 1863/2018.

41. Ou seja, a fiscalizada não juntou elementos que pudessem dar validade às operações representadas pelos documentos fiscais inidôneos, de modo a comprovar a veracidade e a materialidade de suas aquisições de mercadorias junto ao fornecedor SOMMELIER GOLD. Restou, portanto, prejudicado o valor probatório das notas fiscais.

46. Efetivamente, o exame coerente dos elementos colhidos no curso do procedimento fiscal, destacando a inexistência de fato do fornecedor, os recibos carecendo de autenticidade do recebedor e a falta de comprovação do desembolso do preço das mercadorias, demonstra de forma inequívoca que não há outra solução possível senão a de que a fiscalizada contabilizou compras fictícias. Ademais, tal conclusão encontra abrigo no já mencionado artigo 48, § 5º, da IN/RFB nº 1863/2018.

Conduta fraudulenta

35. Antes os fatos elencados acima, forçoso concluir a conduta simulada e fraudulenta do contribuinte mediante simulação de compras de mercadorias/insumos de fornecedor inexistente de fato, comumente denominado de empresa noteira, em razão de emitir nota fiscal de operação inexistente.

f.3. Da Supressão Fraudulenta de Impostos e Contribuições

Em conformidade com os subitens acima, constatou-se ter havido simulação de compras de mercadorias e/ou insumos de pseudo fornecedor que não possuía existência de fato, a chamada empresa “noteira”, emissor de notas fiscais representativas de operações simuladas, para reduzir ou suprimir impostos e contribuições de forma artificiosa, inflando custos e utilizando créditos fictícios para desconto/compensação de impostos/contribuições não-cumulativos.

48. Sendo inidôneos os documentos fiscais emitidos por SOMMERLIER GOLD, na forma do art. 48 da IN/RFB nº 1863/2018, sem que a fiscalizada lograsse comprovar o efetivo pagamento e recebimento das mercadorias compradas da aludida empresa inexistente de fato, impõe-se a glosa de todos os respectivos custos e créditos de impostos e contribuições não cumulativos. Para tanto, foram adotados os critérios de apuração relatados a seguir.

Lançamentos de IRPJ/CSLL. Custos inidôneos. Compras fictícias

36. A fiscalização apurou que o contribuinte apropriou em sua ECD custos das mercadorias vendidas no valor de R\$ 71.872.166,21 (compras no valor de R\$ 79.184.150,06). Desse montante, os custos indevidamente apropriados relativos às compras fictícias junto à Sommelier Gold representam valor R\$ 32.204.313,96, ao longo do ano de 2017, os quais foram glosados, a meu ver corretamente.

Lançamentos de Pis/Cofins. Compras fictícias. Com débito e sem débito.

37. O contribuinte declarou débitos de Pis/Cofins em DCTF apenas para o mês de fev/2017. Em EFD Contribuições, prestou informações relativas à apuração das aludidas contribuições no regime não cumulativo, apurando valores a recolher também para fev/2017.

38. Apurou em EFD Contribuições créditos de Pis/Cofins sobre uma base de cálculo de R\$ 97.600.812,98, no ano-calendário 2017. Deste montante R\$ 36.094.982,18 referem-se a compras perante a Sommelier Gold, o que resultou em créditos de Pis no valor de R\$ 595.567,31 e de COFINS no valor de R\$ 2.743.218,48.

39. Ante as compras fictícias escrituradas pelo contribuinte, a autoridade fiscal glosou créditos da não-cumulatividade utilizados pelo contribuinte, o que ensejou as duas infrações a seguir.

I) Créditos Descontados Indevidamente – Compras Fictícias (Com Débito)**h.1. INFRAÇÃO - Créditos Descontados Indevidamente – Compras Fictícias(Com Débito)**

55. Em razão das glosas relativas às compras fictícias, foram apuradas infrações por **desconto indevido de créditos**, priorizando-se a **utilização dos créditos remanescentes em seu próprio período de apuração**, com amparo nas disposições previstas no §4º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e no §4º do art. 3º da Lei nº10.833/2003 (Cofins). Os ajustes encontram-se pormenorizados no **“DEMONSTRATIVO DE GLOSAS DE CRÉDITO E APURAÇÃO DAS INFRAÇÕES”**, o qual em sua coluna “Crédito Descontado Indevidamente (com débito)” traz os créditos da não cumulatividade indevidamente descontados.

ii) Créditos Constituídos Indevidamente – Compras Fictícias (Sem Débito)**h.2. INFRAÇÃO - Créditos Constituídos Indevidamente – Compras Fictícias(Sem Débito)**

56. Em vista do que dispõe o art. 9º, § 4º, do Decreto 70.235/72, os valores dos créditos glosados que não resultaram em débitos das contribuições consoante o tópico anterior, mas **apenas na diminuição do saldo credor apurado**, devem ser objeto de Auto de Infração.

57. Tais valores foram apurados em conformidade com o “**DEMONSTRATIVO DE GLOSAS DE CRÉDITO E APURAÇÃO DAS INFRAÇÕES**”, na coluna “Crédito Constituído Indevidamente (sem débito)”, e encontram-se replicados nos quadros abaixo. [...]

40. Como se vê, o contribuinte é partícipe de uma fraude com empresa noteira, a Sommelier Gold, com vistas a criar custos fictícios para fins de IRPJ e CSLL, bem como utilizou créditos sabidamente fictícios para desconto/compensação de Pis/Cofins.

41. Note-se que o contribuinte invoca com veemência a Súmula 509 do STJ com o seguinte teor: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”, e defende que tal sistemática deve ser aplicada para o Pis e a Cofins.

42. Com visto acima, a autoridade fiscal intimou o contribuinte exatamente para comprovar a veracidade da compra e venda, tal qual exposto na súmula invocada. Todavia, tanto durante a fiscalização, em impugnação e em recurso voluntário o contribuinte limitou-se a alegar, suscitar questões de direito, mas não apresentou prova hábil e idônea suficiente a afastar a acusação fiscal. Sequer comprovou o pagamento efetuado.

43. Quanto à exclusão de ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins, também não assiste razão à recorrente. Trata-se de compras fictícias, logo não há falar-se em crédito de ICMS a ser excluído da base de cálculo.

44. Nestes termos correto o lançamento de IRPJ/CSLL e Pis/Cofins.

Multa qualificada

45. A recorrente alega que a multa de 150% é confiscatória, invoca os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o posicionamento do STF que estabeleceu que a multa não pode ultrapassar 100% do valor do tributo devido.

46. Por fim, junta aos autos decisão judicial em seu favor para reduzir o percentual da multa ao patamar de 100%.

47. Pois bem. O art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação de multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei n. 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;

ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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)

[...]

~~§ 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)~~

§ 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: [\(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

[...]

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. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem** os [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#); [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

48. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei n. 9.430/96, pela Lei n. 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

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

[...]

II - **tratando-se de ato não definitivamente julgado**:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

49. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que *“A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]”*, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

50. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei n. 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 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 imposto 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. (Grifo nosso)

51. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco¹ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

52. Cezar Roberto Bitencourt², por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um **cognitivo**, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um **volitivo**, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa **consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação**, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A **vontade**, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexa causal**. A **vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

53. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

54. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei n. 8.137, de 1990.

55. Como observa Leandro Paulsen³, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

³ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

56. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

57. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

58. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

59. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁴.

60. Note-se que a Lei n. 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

61. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf n. 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei n. 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

⁴ Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: "Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]".

62. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa por entender que houve *“dolo específico por parte do(s) sujeito(s) passivo(s), objetivando suprimir ou reduzir tributo mediante conduta fraudulenta, e indício de crimes contra a ordem tributária tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90”*. A seguir a narrativa da autoridade fiscal.

[...] o conjunto fático resumido a seguir aponta, prima facie, para a ocorrência de dolo específico por parte do(s) sujeito(s) passivo(s), objetivando suprimir ou reduzir tributo mediante conduta fraudulenta, e indício de crimes contra a ordem tributária tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 [...]. Segue, abaixo, exposição abreviada dos fatos apurados:

Em relação ao ano de 2017, a fiscalizada não declarou em DCTF e nem recolheu valores relativos a IRPJ e CSLL. Quanto ao PIS e à COFINS, confessou em DCTF e pagou apenas débitos para o mês de fevereiro, ainda assim em valores muito pouco expressivos se considerado o faturamento da empresa ao longo do ano. Fatos estes que evidenciam o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A fiscalizada registrou em sua contabilidade compras sustentadas por documentos fiscais inidôneos, assim considerados por terem sido emitidos por pseudo fornecedor que não possuía existência de fato (SOMMELIER GOLD DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, CNPJ 25.156.147/0001-04), de modo a **reduzir ou suprimir impostos e contribuições de forma artificiosa, inflando custos e utilizando créditos fictícios para desconto/compensação de impostos/contribuições não-cumulativos**. Tal procedimento constitui crime contra a ordem tributária, em conformidade com o art. 1º, inciso IV da Lei nº 8.137/90, que assim dispõe: “art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: ...IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”.

Apesar de regularmente intimada, a fiscalizada **não logrou comprovar a veracidade e materialidade de suas aquisições junto ao fornecedor SOMMELIER GOLD**, mediante documentação idônea e hábil a demonstrar o recebimento das mercadorias e o desembolso do preço, tal como boleto pago, extrato bancário, cheque, etc. Apresentou tão somente recibos diversos, sem identificação do recebedor que pudesse lhes conferir autenticidade, restando, assim, prejudicado o valor probatório das notas fiscais.

60. Ademais, o que foi relatado denota que o sujeito passivo e seus sócios administradores agiram com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento ou a ocorrência dos fatos geradores dos tributos devidos no Ano-Calendário 2017, **mediante conduta fraudulenta** nos moldes dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que impõe a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, portanto, a aplicação de multa qualificada de 150%.

63. Como dito antes, a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige prova de conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo.

64. A meu ver, o contribuinte é partícipe de uma fraude com a empresa noteira, a Sommelier Gold, com vistas a criar custos fictícios para fins de IRPJ e CSLL, bem como utilizou créditos sabidamente fictícios para desconto/compensação de Pis/Cofins. O que restou provado nos autos. Tal conduta dolosa visou a *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal, o que atrai a multa qualificada. Portanto, deve ser mantida a multa qualificada.

65. Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei n. 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima. Assim o percentual da multa majorada de IR-Fonte referente a pagamentos a beneficiários não identificados / pagamentos e da multa isolada majorada referente à falta de retenção do IR-fonte devem ser reduzidos para 100%.

66. Aplico a retroatividade benigna independente da ação judicial, vez que se trata de ação ordinária e o contribuinte não noticiou nos autos o trânsito em julgado e o seu teor.

67. Por fim, quanto à ofensa aos princípios constitucionais do não confisco, proporcionalidade e da razoabilidade, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria que não está sob a competência deste Tribunal Administrativo. Pois, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “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”. Tal posicionamento está em consonância com a Súmula Carf n. 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

68. Ante o exposto, dou provimento à matéria apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Multas regulamentares por incorreções na ECD, EFD Contribuições e ECF.

69. A fiscalização aplicou três multas regulamentares referente à ECD, EFD Contribuições e ECF. Vejamos:

i) **multa regulamentar ECD:** aplicada em razão de informações omitidas e/ou incorretas prestadas na ECD, referentes à apropriação indevida de custos de mercadorias amparados por documentos fiscais inidôneos. Base legal: art. 12, inciso II, da Lei n. 8.218/91, c/c art. 11 do mesmo dispositivo legal. Penalidade: 5% sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% do valor da receita bruta.

1.1. Multa Regulamentar por Incorreções na Escrituração Contábil Digital (ECD)

63. No bojo das verificações relatadas anteriormente, identificaram-se informações omitidas e/ou incorretas prestadas na Escrituração Contábil Digital (ECD) objeto da análise, consubstanciadas na apropriação indevida de custos de mercadorias amparados por documentos fiscais inidôneos, as quais, por força do art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, combinado com o art. 11 do mesmo dispositivo legal, implicam a imposição de multa regulamentar “equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta”.

[...]

65. Em vista da natureza da multa regulamentar a ser imposta, aplicada em razão da entrega de escrituração contábil com inconsistências, a data do fato gerador da penalidade coincide com o mês da transmissão da Escrituração.

66. Tais incorrekções e/ou omissões nas informações prestadas pela fiscalizada em ECD foram pormenorizadamente descritas pela Fiscalização no subitem “g.1. INFRAÇÃO IRPJ/CSLL – Comprovação Inidônea de Custos – Compras Fictícias”.

ii) **multa regulamentar EFD Contribuições:** aplicada em razão de informações omitidas e/ou incorretas prestadas na EFD Contribuições, referentes compras fictícias sobre as quais foram apurados créditos de Pis/Cofins. Base legal: art. 12, inciso II, da Lei n. 8.218/91, c/c art. 11 do mesmo dispositivo legal. Penalidade: 5% sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% do valor da receita bruta.

1.2. Multa Regulamentar por Incorrekções na EFD Contribuições

69. No bojo das verificações relatadas anteriormente, particularmente em relação às glosas de crédito do PIS/COFINS, identificaram-se informações omitidas e/ou incorretas prestadas nas EFD Contribuições objeto da análise, as quais, por força do art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, combinado com o art. 11 do mesmo dispositivo legal, transcritos anteriormente, implicam a imposição de multa regulamentar “equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta”.

[...]

70. Em vista da natureza da multa regulamentar a ser imposta, aplicada em razão da entrega de escrituração fiscal com inconsistências, a data do fato gerador da penalidade coincide com o mês da transmissão da Escrituração.

71. Tais incorrekções e/ou omissões nas informações prestadas pela fiscalizada na escrita fiscal foram pormenorizadamente descritas pela Fiscalização no item “h. Das Infração de PIS/COFINS”.

72. Abaixo, demonstrativo de apuração da multa, com o valor total das operações correspondente (base de cálculo da exação), ou seja, das compras fictícias sobre as quais foram apurados créditos de PIS/COFINS, e os respectivos valores da multa imposta, por mês do fato gerador, elaborado a partir das informações constantes dos demonstrativos “CRÉDITO DE PIS-COFINS APURADOS SOBRE

COMPRAS JUNTO À SOMMELIER GOLD" e "LANÇAMENTOS CONTA 3101 - Receita de Vendas de Mercadorias"

iii) **multa regulamentar ECF**: aplicada em razão de informações omitidas e/ou incorretas prestadas na ECD, referentes à apropriação indevida de custos de mercadorias amparados por documentos fiscais inidôneos. Base legal: art. 8-A, inciso II e parágrafo 3º, do Decreto-Lei n. 1598, de 26 de dezembro de 1977 (insetos pela lei n. 12.973, de 2014). Penalidade: 3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor omitido, inexato ou incorreto.

1.3. Multa Regulamentar por Incorreções na Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

74. No bojo das verificações relatadas anteriormente, identificaram-se informações omitidas e/ou incorretas prestadas na Escrituração Contábil Digital (ECD) objeto da análise, consubstanciadas na apropriação indevida de custos de mercadorias amparados por documentos fiscais inidôneos, as quais, por força do artigo 8-A, inciso II e parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977 (inseridos pela lei nº 12.973, de 2014), implicam a imposição de multa regulamentar de "3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto".

[...]

76. Em vista da natureza da multa regulamentar a ser imposta, aplicada em razão da entrega de escrituração fiscal com inconsistências, a data do fato gerador da penalidade coincide com o mês da transmissão da Escrituração.

77. Tais incorreções e/ou omissões nas informações prestadas pela fiscalizada em ECF foram pormenorizadamente descritas pela Fiscalização no subitem "g.1. INFRAÇÃO IRPJ/CSLL – Comprovação Inidônea de Custos – Compras Fictícias".

70. A seguir as alegações da recorrente (e-fls. 2849 e ss.).

VII. CUMULAÇÃO DE MULTAS - PROPORCIONAL E ISOLADA

No presente processo administrativo, os lançamentos ora combatidos foram realizados acompanhados de **multas de duas naturezas diferentes**, uma **proporcional** e isolada.

A multa prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 é impositiva nas seguintes situações:

[...]

Como se pode verificar nos autos de infração combatidos, esta multa foi lançada com base nos valores obtidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Ademais, a fiscalização lançou a multa regulamentar conforme previsto no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18, nos termos dos dispositivos abaixo:

[...]

Como se pode verificar, o núcleo fático-jurídico do aspecto material definido para imposição das multas epigrafadas acima são os mesmos, motivo pelo qual deve-se reconhecer, no caso em questão, a imposição de duas multas sobre um mesmo fato jurídico-tributário, em afronta ao princípio do *non bis in idem*.

Em ambos os dispositivos verifica-se que a imposição de multa se dá pela omissão de informações, ou sonegação, com informações incorretas.

Tamanha a consolidação do entendimento, a matéria foi objeto da Súmula Carf nº 105, *verbis*: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício".

OUTROSSIM, NÃO HOUVE ATRASO DE ENTREGA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, MOTIVO PELO QUAL DEVE SER AFASTADA A MULTA PREVISTA NO arts. 11 e 12, III, da Lei nº 8.218/91. A IMPOSIÇÃO DESTA MULTA SOMENTE SE FAZ PRESENTE NO CASO DE ATRASO DA ENTREGA DAS OBRIGAÇÕES, EM DECLARAÇÕES OMISSIVAS E EIVADAS DE MALÍCIA, O QUE NÃO É O PRESENTE CASO.

No caso em questão, houve apenas omissão e subversão da declaração, mas não o seu atraso. A imposição de multa se dá quando do atraso na entrega e a omissão de informações.

A alegação do presente caso se dá pela ocorrência de sonegação de informações, que nada mais é que a omissão de informações. Logo, considerados os fatos acima, há flagrante imposição de multa sobre o mesmo fato gerador, de modo que merece se anulada a imposição da multa administrativa.

71. Como se vê, o recorrente questiona a multa proporcional (150%, reduzida neste voto para 100%) e a multa regulamentar prevista no art. 12, inciso II, da Lei n. 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei n. 13.670/18).

72. Quanto às multas regulamentares, o centro da alegação da recorrente é no sentido de que há imposição de multa sobre o mesmo fato jurídico-tributário. Aduz que "*o aspecto material definido para imposição das multas [...] são os mesmos, motivo pelo qual deve-se reconhecer, no caso em questão, a imposição de duas multas sobre um mesmo fato jurídico-tributário, em afronta ao princípio do *non bis in idem*.*"

73. Embora o recorrente não cite o enquadramento legal da multa referente à ECF (Art. 8º-A do Decreto-Lei n. 1.598/77), entendo restar questionada a matéria ao defender que em ambos os dispositivos legais (multa proporcional e multa regulamentar) "*a imposição de multa se dá pela omissão de informações, ou sonegação, com informações incorretas*".

74. Em relação às multas regulamentares referentes à ECD e EFD Contribuições, a autoridade fiscal aplicou a multa previsto no art. 12, inciso II, da Lei n. 8.218/91, c/c art. 11 do mesmo dispositivo legal.

75. Vejamos inicialmente a legislação sobre o tema.

76. Nos termos da Lei n. 8.218/1991 e alterações posteriores, 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 Receita Federal, os respectivos **arquivos digitais e sistemas**, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

77. Referida lei delegou à Receita Federal a expedição de atos regulamentares referentes à forma e ao prazo em que os arquivos digitais e sistemas devem ser apresentados.

78. A Receita Federal, por sua vez, por meio da IN SRF n. 86, de 2001, estabeleceu que essas pessoas jurídicas “quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os **arquivos digitais e sistemas** contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras”.

79. No caso de inobservância quanto à manutenção dos **arquivos digitais e sistemas** à disposição da Receita Federal, o art. 12 da referida Lei n. 8.218, de 1991, estabelece três penalidades distintas de acordo com a conduta praticada:

i) multa de 0,5% do valor da receita bruta: **não atender** aos requisitos para a apresentação dos **registros e respectivos arquivos**;

ii) multa de 5% sobre o valor da operação correspondente limitada a 1% por cento da receita bruta: **omissão ou prestação** incorreta informações referentes aos **registros e respectivos arquivos**;

iii) multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, sobre a receita bruta, limitada a 1% desta: **não cumprir o prazo** estabelecido para apresentação dos **registros e respectivos arquivos**.

80. Reitero, todas as multas relacionam-se aos registros e respectivos arquivos digitais e sistemas. Eis o texto legal:

Lei n. 8.218/1991

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**, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

[...]

§ 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.

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**; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

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 2.158-35, de 2001)

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)

81. Como se vê, o art. 12 da Lei n. 8218/1991 estabelece multas regulamentares específicas cujo aspecto material são inobservâncias relacionadas aos **arquivos digitais e sistema**.

82. Note-se ainda que o parágrafo único do art. 12 da Lei n. 8212/91 estabelece que, no caso de as pessoas jurídicas que utilizarem o **Sistema Público de Escrituração Digital**, caso da recorrente, as multas que especifica devem ser reduzidas à metade se a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e a 75% **se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação**.

83. Ao estabelecer a redução a 75%, se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação, a lei impõe à autoridade fiscal o dever intimar o contribuinte para cumprir tal exigência. A ausência de tal intimação específica é motivo suficiente para cancelar a multa, vez que impede o contribuinte de se beneficiar da redução legal.

84. No caso em análise, a autoridade fiscal aplicou multas regulamentares (art. 12 da Lei 8.218/91) sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento e a respectiva multa de ofício (art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96), quais sejam, apropriação indevida de custos de mercadorias amparados por documentos fiscais inidôneos e compras fictícias sobre as quais foram apurados créditos de Pis/Cofins. Trata-se de dupla penalidade sobre os mesmos fatos jurídicos.

85. Como visto acima, o pressuposto para aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei 8.218/91 é inobservância em relação aos arquivos digitais e sistemas.

86. Aplicar a penalidade prevista no art. 12 da Lei 8.218/91 sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento de ofício e a respectiva penalidade prevista no art. art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e alterações, configura *bis in idem*, vedado pela legislação.

87. Nesse sentido já se posicionou esta Turma, conforme Acórdão Carf n. 1101-001.325, de 11/06/2024, de relatoria do Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019 MULTA REGULAMENTAR POR INFORMAÇÕES INEXATAS NO SPED, ECD, ECF, EFD - CONTRIBUIÇÕES E EFD-ICMS/IPI

Se das informações inexatas originaram autos de infração das contribuições com as respectivas multas de ofício, não cabe a aplicação concomitante da multa por informações inexatas.

88. No mesmo sentido, o Acórdão n. 103-21.665, de 08/07/2004:

MULTA REGULAMENTAR - ONERAÇÃO INDEVIDA DO PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLUCRO.

Constatada, em procedimento de fiscalização, a **falta de cumprimento da obrigação tributária**, seja principal ou acessória, obriga-se o agente fiscal a constituir o crédito tributário pelo lançamento, no uso da competência que lhe é privativa e vinculada, fazendo incidir **a multa de ofício prevista na legislação, a qual não pode conviver com outra penalidade, da mesma natureza e sobre o mesmo fato**, sob pena do *bis in idem*, vedado pela legislação vigente.

89. Por tais motivos, dou provimento ao recurso voluntário para afastar as multas referentes à ECD e EFD Contribuições.

90. Quanto à multa da ECF, segundo o art. 8º-A, II, do Decreto-Lei n. 1.598/77, deve ser aplicada no caso de o contribuinte deixar de apresentar o Lalur, no prazo fixado em ato normativo fixado no § 3º, ou apresentá-lo com inexatidões, incorreções ou omissões. Veja-se:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes **livros**:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Art. 8º-A. **O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º**, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que **o apresentar com inexatidões**, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

[...]

§ 3º A multa de que trata o inciso II do caput: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - **será reduzida em 50%** (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões **no prazo fixado em intimação**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

91. Tal qual nas multas anteriores, o pressuposto material desta multa foi informação incorreta referente a apropriação indevida de custos de mercadorias amparados por documentos fiscais inidôneos; ou seja, o mesmo pressuposto para o lançamento de ofício de IRPJ/CSLL, Pis/Cofins. Como dito antes, tal materialidade já fora autuada antes, via lançamento de ofício, portanto, é indevida tal multa.

92. Aplicar a penalidade prevista no art. 8ºA, §3º, II, do Decreto-Lei n. 1598/77 sobre a mesma materialidade que ensejou o lançamento de ofício e a respectiva penalidade prevista no art. art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e alterações, configura *bis in idem*, vedado pela legislação.

93. Ao estabelecer a redução em 50%, se as inexatidões, incorreções ou omissões forem corrigidas no prazo fixado em intimação, a lei impõe à autoridade fiscal a obrigatoriedade de intimar o contribuinte para cumprir tal exigência e no prazo que especifica. A ausência de tal intimação específica é motivo suficiente para cancelar a multa, vez que impede o contribuinte de se beneficiar da redução legal.

94. Nesse sentido, também já se manifestou esta Turma, conforme Acórdão n. 1101-001.356, de relatoria do Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 31/12/2016 MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PRÉVIA PARA CORREÇÃO. AUSÊNCIA.

Os incisos I e II do § 3º do art. 8ºA da nova redação do Decreto-lei nº 1.598/77 expressamente preveem, na tipificação da infração e sua penalidade, a necessidade de intimação prévia do contribuinte para retificação da obrigação acessória antes do lançamento da penalidade, a fim de que se possa definir a multa cabível a cada hipótese infracional.

O comando que determina a intimação do contribuinte tem dupla destinação: para a fiscalização, o **dever de intimar para retificação da obrigação acessória**; para o contribuinte, **o direito de efetuar a retificação e beneficiar-se da redução de sua penalidade**.

Não intimado o contribuinte para sanar a incorreção, omissão ou inexatidão, deve ser cancelada a penalidade.

95. Nestes termos, dou provimento ao recurso voluntário para afastar a multa referente

à ECF.

Conclusão

96. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para: i) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, ii) afastar as multas regulamentares referentes à ECD, EFD Contribuições e ECF.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior