



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720223/2019-20
ACÓRDÃO	3202-004.507 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PIRACAIA IND COM EXP IMP DE BEBIDAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2014 a 28/02/2015

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, apreciando, de maneira fundamentada, todos os argumentos trazidos na impugnação e não incorrendo nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade no Auto de Infração que tenha se revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

TEMA 487 DO STF. INAPLICABILIDADE.

Aplica-se o Tema 487 do STF apenas em casos de multas por descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem se ser ou não o tributo devido, não cabendo sua aplicação em multa por utilização de notas fiscais inidôneas.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/06/2014 a 28/02/2015

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A utilização de notas fiscais inidôneas acarreta o não reconhecimento de créditos para o IPI.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/06/2014 a 28/02/2015

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo no que se refere às alegações de caráter confiscatório da multa aplicada e ofensa a princípios constitucionais, por aplicação da Súmula CARF nº 2, para, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do auto de infração e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada, aplicada no auto de infração do IPI de 150% para 100%. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter a exigência da multa regulamentar do IPI. Vencidos as Conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e o Conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que davam provimento ao recurso voluntário, para cancelar a exigência da multa regulamentar do IPI, por aplicação do princípio da consunção, em observância à tese fixada pelo STF no Tema 487. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (substituto[a] integral), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido no acórdão recorrido, com os devidos acréscimos:

Eis as exigências:

Auto de Infração				
OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB				
LAVRATURA				
Unidade	DRF - JUNDIAÍ		Número do Processo em Curso	
Local de Lavratura	DRF/JUNDIAÍ		0812400.2019.01545	
			Data	Hora
			07/11/2019	09:58
SUJEITO PASSIVO				
Nome Empresarial			CNPJ	
PIRACAJA INDUSTRIA COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO DE BEBIDAS LTDA			03.322.852/0001-93	
Logradouro			Número	Complemento
RODOVIA DR JAN ANTONIN BATA			SN	KM 90
Município			UF	
VILA BIARRITZ			PIRACAJA/SP	
			CEP	12970000
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS				
Nome			CPF	
AMILTON JORGE SOARES LIMA			354.355.776-91	
Tipo de Responsabilidade Tributária				
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto				
Logradouro			Número	Complemento
R LAMARTINE FAGUNDES			737	
Município			UF	
JARDIM SIRIEMA			ATIBAIA/SP	
			CEP	12941-250
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$				
			Cód. Resultado Def	Valor
MULTA REGULAMENTAR (Prestador de Recolha)			3738	9.880.303,32
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO				9.880.303,32
Valor por Extensão				
NOVE MILHÕES, OITOCENTOS E OITENTA MIL, TREZENTOS E TRÊS REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS				

Auto de Infração				
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS				
LAVRATURA				
Unidade	DRF - JUNDIAÍ		Número do Processo em Curso	
Local de Lavratura	DRF/JUNDIAÍ		0812400.2019.01545	
			Data	07/11/2019
			Hora	09:57
SUJEITO PASSIVO				
Nome Empresarial			CNPJ	
PIRACAJA INDUSTRIA COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO DE BEBIDAS LTDA			03.322.852/0001-93	
Logradouro			Município	
RODOVIA DR JAN ANTONIN BATA			VILA BIARRITZ	
Número			UF	
SN			PIRACAJA/SP	
Complemento			CEP	
KM 90			12970000	
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS				
Nome			CPF	
AMILTON JORGE SOARES LIMA			354.355.776-91	
Tipo de Responsabilidade Tributária			Logradouro	
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			R LAMARTINE FAGUNDES	
Logradouro			Número	
JARDIM SIRIEMA			737	
UF			Complemento	
ATIBAIA/SP				
CEP			Município	
12941-250			JARDIM SIRIEMA	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$				
			Cód. Resultado Def	Valor
IMPOSTO			2945	1.972.971,67
JUROS DE MORA (Calculados até 11/07/19)				941.304,04
MULTA PROPORCIONAL (Prestador de Recolha)				2.999.497,40
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO				5.873.773,20
Valor por Extensão				
CINCO MILHÕES, OITOCENTOS E SETENTA E TRÊS MIL, SETECENTOS E TRINTA E TRÊS REAIS E VINTE CENTAVOS				

E eis os fatos:

3- DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS CONSTATADAS

Em procedimento de diligência e fiscalização, analisando as informações prestadas pelo contribuinte, os arquivos e os livros digitais da fiscalizada, as notas fiscais eletrônicas e os sistemas da Receita Federal do Brasil, verificamos que a fiscalizada:

- Se creditou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos períodos de 2014 e de 2015, no montante de R\$ 1.972.971,67, nas aquisições de

insumos da Empresa RMS Indústria de alimentos- EIRELI, CNPJ: 53.701.983/0001-50.

- Apurou saldo devedor do IPI, nos Livros de Apuração do IPI - RAIP, referente aos meses de 02/2014, 03/2014, 04/2014, 05/2014, 08/2014, 09/2014, 11/2014, 12/2014, 01/2015, 02/2015, 10/2015 e 11/2015. Não declarou tais débitos nas DCTFs e nem efetuou os pagamentos devidos.

A fornecedora RMS Indústria de Alimentos - EIRELI, em 29/08/2013, por meio da 1ª Alteração do Ato Constitutivo de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - EIRELI, altera o endereço da empresa que era na Rua Costa Rica nº 241 - Parada do Alto, na cidade de Sorocaba, Estado de São Paulo, para Rua 22, nº 297 - Sala 2, Bairro Setor Oeste, na cidade de Goiânia, Estado de Goiás.

Em 11/10/2013, transfere sua sede para o seguinte endereço: Rua da Boa Sorte S/N quadra 78-A, Lote 10, Bairro Vila Santa, Aparecida de Goiânia, Estado de Goiás.

Em 11/10/2013, transfere sua sede para o seguinte endereço: Rua da Boa Sorte S/N quadra 78-A, Lote 10, Bairro Vila Santa, Aparecida de Goiânia, Estado de Goiás.

Em virtude de diligências realizadas no último endereço supracitado, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia, a empresa não foi localizada e no local encontra-se uma outra firma, que está no local desde meados de 2016.

Por esse motivo, com base no inciso II do art. 40 e no inciso II e § 2º do art. 42 da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 06 de maio de 2016, foi editado e publicado o Ato Declaratório Executivo 002038675, Declarando Inapta a inscrição da RMS no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ.

****Analisando a referida empresa, nos sistemas da Receita Federal do Brasil, constata-se para os anos calendários em questão, 2014 e 2015, a RMS, não apresentou a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e nem as Escriturações Fiscais Digitais (EFD - ICMS e IPI), de fevereiro de 2014 a dezembro de 2015. Nota-se que com a exceção do ano calendário de 2010 e 2011, todas outras DIPJs foram entregues como inativa, e mesmo essas DIPJs, ano calendário de 2010 e 2011 estão com todos os dados zerados, demonstrando a inatividade da empresa nesse período, e mesmo assim, gerou créditos para outras empresas, inclusive a fiscalizada.*

****A RMS, não apresenta funcionários cadastrados na GFIP, reforçando a tese de se tratar de empresa criada com o propósito de dar aparência de legalidade a fraude.*

****O sócio da empresa, Raul Medeiros Seixas, com endereço cadastrado na Av. 31 de março, nº 306, Votorantim, não possui qualquer vínculo*

empregatício na base do CNIS, tampouco recolhimento para a previdência social, possuindo, portanto, diversos indícios que levam a crer que atua como laranja.

.....

.....

*****O contribuinte apresenta uma planilha, informando as seguintes colunas: Data - Nota - UF - Valor NF e PAGTO. Na coluna pagamento, discrimina "PGTO em tal data, conforme: Recibo Anexo, Depósito ou Boleto". Os Comprovantes de pagamentos estão anexados no e-processo.*

Os pagamentos foram feitos da seguinte forma, com relação aos valores:

- Pagamento conforme Recibo = R\$ 11.565.416,84;

- Pagamento conforme Depósito = R\$ 7.766,97;

- Pagamento conforme Boleto = R\$ 27.024,79.

**** Pelos dados acima, e da forma como foi discriminado nos recibos é de se estranhar a conduta das duas empresas, com relação aos pagamentos efetuados. Os valores menores das notas fiscais, foram pagos de forma segura, por meio de instituições bancárias, quer na forma de boleto ou depósito bancário. Já com relação aos pagamentos efetuados por meio de recibos, estes discriminam que os montantes foram recebidos por meio de cheques de terceiros e dinheiro em espécie, sempre referenciando que o recebimento corresponde ao valor parcial da nota fiscal, e nunca seu valor integral.*

Nota-se que os Recibos apresentados são bem simplistas, pelos valores envolvidos.

****Quem recebeu a vultuosa quantia foi o Sr. Raul Medeiros Seixas, CPF: 058.945.375-09, e que os pagamentos eram feitos quando da entrega da mercadoria na Piracaia Bebidas.*

Analisando mais detalhadamente os Recibos, verificamos que pelos valores envolvidos, os recibos são bem genéricos, inconsistentes e não devem ser considerados de boa-fé, não há menção do nome do Sr. Raul nele, as rubricas ou assinaturas não são coincidentes, não consta o CNPJ e nem o nome completo da empresa pagadora, no carimbo da empresa RMS, consta o endereço antigo da empresa (Sorocaba), sendo que o endereço dela no período de 2014 e 2015 é em Aparecida de Goiânia, Estado de Goiás. Há contradição nos seus dizeres, pois nos mencionados recibos aborda-se sobre pagamento parcial e ao final, o mesmo da quitação total do débito.

...

****Em virtude dessas inconsistências, buscamos no site da JUCESP, documentos que aferem a assinatura de seu representante legal, o Sr. Raul*

Medeiros Seixas e constatamos que as rubricas ou assinaturas constantes nos recibos, que não são parecidas, não tem nada a ver com a assinatura ou mesmo a rubrica, nos documentos registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo (Documentos juntados no e-processo).

Vale destacar, que o Sr. Raul Medeiros Seixas, foi intimado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Goiânia, no seu domicílio tributário, constante no cadastro da Receita Federal do Brasil e não foi localizado, um dos motivos pelo qual a empresa RMS foi declarada INAPTA.

...

****Outro ponto que merece destaque é com referência ao local onde eram feitos os pagamentos. Em resposta a fiscalizada afirma que "os pagamentos eram feitos quando da entrega da mercadoria na Piracaia Bebidas". O que se conclui é que os pagamentos eram feitos na Fiscalizada quando o caminhão chegasse com a mercadoria de Aparecida de Goiânia, ou seja, o Sr. Raul Medeiros Seixas, proprietário da Empresa RMS ia até a empresa Piracaia Bebidas, juntamente com as mercadorias receber a quantia vultuosa, referente as mercadorias entregues. Observa-se que pelos recibos, na data de 25/09/2014, o Sr. Raul recebeu a quantia de R\$ 493.911,00 referente as notas fiscais n.ºs. 1077, 1078 e 1081 em cheques de terceiros e dinheiro, e em 25/10/2014, recebeu a quantia de R\$ 658.552,50, referente as notas fiscais n.ºs. 1541, 1542, 1543 e 1544.*

O Transporte de Mercadorias era feito pela Empresa Transmax Logística e Transporte EIRELLI, CNPJ: 15.390.434/0001-12, com sede na cidade de Sorocaba, que se encontra baixada no cadastro CNPJ, ou seja, o caminhão saía de Sorocaba, ia até Aparecida de Goiânia, pegava a mercadoria e depois ia até Piracaia para entrega-la e retornava posteriormente para Sorocaba, prática essa, que aumenta consideravelmente o custo do frete, e foge a lógica dos negócios, algum motivo escuso deve ter.

...

Considerando que os pagamentos em cheques de terceiros podem causar uma série de transtornos, principalmente em relação ao seu recebimento, e ainda mais, uma empresa de refrigerantes que recebe de uma enormidade de empresas, solicitamos a fiscalizada, que discriminasse para cada recibo apresentado, os valores de cada cheque, com sua respectiva numeração, agência, banco, emitente, e a quantia em dinheiro que compunha o valor total do recibo.

Em resposta, a fiscalizada informa "que os pagamentos eram feitos com cheques de terceiros e o complemento em dinheiro e que não possuíam o controle individual por cheque". Tal situação é meio confusa e apresenta características que tais pagamentos nunca foram realizados. Quando se paga por uma mercadoria, tanto o comprador como o vendedor, devem se

precaver contra cobranças futuras e que acontecem com frequência entre as transações comerciais, quer por devolução de cheques, quer por roubo ou extravio de cheques ou qualquer outro motivo.

...

****Analisando detalhadamente o sistema SPED NFe - Planilha de Eventos, verificamos que para as notas fiscais ativas, não consta nenhuma operação de transporte (CTe - Conhecimento de Transporte Eletrônico, MDF-e - Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais, registro de passagem, entre outros) registrada nesse sistema referente as transações comerciais entre a Fiscalizada (Piracaia Ind Com Exp e Imp de Bebidas Ltda.) e sua fornecedora RMS Indústria de Alimentos EIRELI, comprovando que de fato tais vendas não ocorreram, houve sim simulação.*

Diante do exposto, fica evidente a prática de simulação adotada pelas duas empresas: PIRACAIA INDÚSTRIA COM EXPORT IMPORT DE BEBIDAS LTDA, CNPJ: 03.322.852/0001-93, como sua fornecedora RMS INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, CNPJ: 53.701.983/0001-50, na medida em que não se comprovou a efetividade das transações comerciais, tais como: pagamento integral ou parcial dos valores constantes das notas fiscais, por meio idôneos e principalmente, pela não comprovação da circulação das mercadorias e entradas destas no estabelecimento da fiscalizada.

...

Diante do exposto, fica evidente a prática de simulação adotada pelas duas empresas: PIRACAIA INDÚSTRIA COM EXPORT IMPORT DE BEBIDAS LTDA, CNPJ: 03.322.852/0001-93, como sua fornecedora RMS INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, CNPJ: 53.701.983/0001-50, na medida em que não se comprovou a efetividade das transações comerciais, tais como: pagamento integral ou parcial dos valores constantes das notas fiscais, por meio idôneos e principalmente, pela não comprovação da circulação das mercadorias e entradas destas no estabelecimento da fiscalizada.

...

7. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO

A vista do exposto é nítida a atitude tomada por seu sócio administrador pela prática de atos abusivos, contrários à lei, tais como a fraude, na tentativa de frustrar a satisfação do crédito tributário pela empresa.

...

9. DA MULTA REGULAMENTAR - EMISSÃO OU UTILIZAÇÃO DE NOTA FISCAL IRREGULAR

O art. 572, inciso II, § 1º, do RIPI/2010, assim preceitua.....

....

Considerando o acima exposto, e que a fiscalizada utilizou-se indevidamente dessas notas fiscais para registro em sua escrituração fiscal e aproveitamento de crédito indevido do IPI, cabível a aplicação deste dispositivo, ou seja, multa igual ao valor comercial das mercadorias, constante das notas fiscais utilizadas, e independentemente da multa qualificada aplicada.

10. CONCLUSÃO

Encerramos a ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, onde foi verificado O cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI dos anos de 2014 e 2015.

Foram constatadas as irregularidades relatadas neste Termo de Verificação e nos Demonstrativos de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração do Tributo IPI que este termo acompanha e do qual faz parte.

Foi apurado o Crédito Tributário a seguir descrito:

Processo Administrativo nº 19311.720223/2019-20

*Imposto sobre Produtos Industrializados.....R\$
5.873.733,20 Multa Regulamentar do IPI.....R\$
9.880.303,32*

Processo Administrativo nº 19311.720224/2019-74

*Imposto sobre Produtos Industrializados.....R\$
904.071,20*

E assim se defendeu a Autuada:

Ademais, as mercadorias adquiridas pela DEFENDENTE se encontram devidamente relacionadas nas notas fiscais, e foram realizados os devidos pagamentos pela DEFENDENTE à empresa RMS, não justificando que a mesma se responsabilize com a presente autuação.

Importante salientar, que a fiscalização não poderia exigir que o contribuinte ao adquirir mercadorias averiguasse toda a situação fiscal do emissor das notas fiscais, ainda mais que as mesmas SÃO ELETRÔNICAS. Mesmo assim, a RMS INDÚSTRIA DE ALIMENTOS somente após a transação comercial com a DEFENDENTE é que ficou com a situação de não habilitada, pois sempre esteve com sua situação regular, não havendo que confirmar a conclusão do Sr. Agente Fiscal de que as notas são inidôneas.

...

Importante salientar, que a fiscalização não poderia exigir que o contribuinte ao adquirir mercadorias averiguasse toda a situação fiscal do emissor das notas fiscais, ainda mais que as mesmas SÃO ELETRÔNICAS.

Mesmo assim, a RMS INDÚSTRIA DE ALIMENTOS somente após a transação comercial com a DEFENDENTE é que ficou com a situação de não habilitada, pois sempre esteve com sua situação regular, não havendo que confirmar a conclusão do Sr. Agente Fiscal de que as notas são inidôneas.

Para corroborar a alegação da DEFENDENTE. notemos o documento anexado na presente defesa, atestando que a empresa RMS se encontrava em situação cadastral ativa/habilitada no período das operações, sendo baixada apenas em 04/05/2018.

...

IV - DA EMISSÃO OU UTILIZAÇÃO DE NOTA FISCAL IRREGULAR AUSÊNCIA DO FATO GERADOR - VICIO MATERIAL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Afirma ainda a fiscalização que a DEFENDENTE utilizou e registrou as Notas Fiscais em sua escrita fiscal em proveito próprio, com o intuito de diminuir o imposto sobre produtos industrializados - IPI, conforme termo de verificação fiscal.

Pois bem. Conforme já amplamente demonstrado no tópico anterior, não há do que se falar em creditamento indevido, e assim, utilização de notas irregulares.

...

Ora Douto Julgador, temos sem sombras de dúvidas que não foram juntados aos autos do procedimento administrativo elementos táticos probatórios, que embasassem a autuação, o que resta novamente inviável qualquer lançamento por hipótese e presunção, restando a nulidade do lançamento e cancelamento da exigência fiscal do período.

Para que se legitime a lavratura de auto de infração é necessário que a autoridade fiscalizadora aprofunde a investigação e colha elementos de prova. Sem que essa providência, seja adotada não é válida a lavratura de auto de infração. Esse procedimento é requerido mesmo nos casos em que se apurem indícios de omissão de receitas.

...

Concluimos, que a SRFB não apresentou qualquer prova para embasar a autuação, bem como não poderia alegar fatos não caracterizados e comprovados, restando ilegítima a motivação essencial da lavratura do presente AIIM, por falta de fundamentação e prova contra o contribuinte.

Pelo exposto, resta evidenciado que a acusação fiscal, DEVE SER CANCELADA, ante a ausência de comprovação do fato gerador de IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI, por medida de Justiça.

...

V - DA MULTA

Demonstrado acima a insubsistência da acusação fiscal, temos que considerar que a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada pela fiscalização além de deter caráter confiscatório, não merece prosperar em relação ao seu agravamento e qualificação.

...

Evidente que para a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), é indispensável plena caracterização e comprovação da prática de conduta fraudulenta por parte do contribuinte, o que não é o caso, ou seja, é absolutamente necessário demonstrar a materialidade dessa conduta, ou que configure o dolo específico do agente, demonstrando não somente a intenção mas também a sua finalidade.

Assim, patente que a aplicação da multa na proporção cobrada deve ser reduzida, por medida de Justiça!

O sócio Amilton Jorge Soares Lima, arrolado no lançamento como autuado solidário também apresentou sua peça de insurgência:

Observa-se que o mencionado artigo [135, III, do CTN] dispõe que o sócio com poderes de gestão é responsável pessoalmente pelos créditos fiscais não pagos, que tenham se originado de obrigações tributárias praticadas com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto.

Dessa forma, não merece prosperar o procedimento adotado pela fiscalização, já que é indispensável à imputação da ocorrência de fraude, além de demonstrar a própria materialidade da conduta fraudulenta, bem como o dolo específico do agente, evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo, uma vez que a fraude não pode ser presumida, mas deve sim ser comprovada através de elementos contundentes apuráveis.

...

Quando o inciso III do artigo 135 do CTN aponta a responsabilidade "dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado", deve-se entender que essa menção não é genérica a todo e qualquer sócio, mais precisamente aqueles investidos de efetivos poderes de administração da sociedade, desde que configurada a prática de atos com excesso de poder, infração da lei, estatutos e contrato social, como estabelece o caputó mencionado dispositivo.

Sendo certo que a responsabilização pessoal do sócio depende da prática de atos com excesso de poder, infração à lei, violação do contrato social ou do estatuto ou, ainda, dissolução irregular da pessoa jurídica, devemos considerar um elemento adicional, qual seja, a conduta dolosa do agente na gestão da sociedade. É imprescindível, para tanto, a caracterização da

fraude, do abuso de direito, da confusão patrimonial, do desvio intencional da finalidade da pessoa jurídica.

...

A interpretação conferida do artigo 135 do CTN deve ser absolutamente criteriosa e restritiva, inspirada na excepcionalidade do redirecionamento, e não por simples presunção, valendo anotar que a corte superior já advertiu que a interpretação do mencionado dispositivo legal, notadamente seu inciso III, não pode ser gramatical/literal, o que, "segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica". (REsp 1A55.490/PR)

Não se deve perder de vista o comando do artigo 112 do CTN, ao disciplinar que a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte quando houver dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Considerando que o mero descumprimento do dever jurídico de pagar um determinado tributo não é reconhecido pela jurisprudência como uma infração à lei (como sugeriria uma leitura apressada do artigo 135 do CTN), sobressai fortalecida a conclusão de que o ato de gestão derivado de conduta ilícita, inspirada pelo dolo, é causa determinante para a responsabilidade tributária do sócio/administrador.

Destaca-se mais uma vez, que o mencionado artigo dispõe que o sócio com poderes de gestão é responsável pessoalmente pelos créditos fiscais não pagos, que tenham se originado de obrigações tributárias praticadas com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto.

Ora Exa., não há excesso de poder ou infração de fato a ser apurada, posto que a infração no presente não foi apurada qualquer conduta dolosa do DEFENDENTE, trazendo a fiscalização aos autos do processo administrativo apenas ilações e deduções, sem qualquer tipo de comprovação fática.

Portanto, o DEFENDENTE em momento algum agiu de maneira fraudulenta ou realizou qualquer simulação, muito pelo contrário, a farta documentação constante do processo administrativo, demonstra que a empresa apresentou toda documentação à fiscalização.

...

Não cabe ao DEFENDENTE fazer uma varredura em todas as empresas que este tem uma relação comercial, o que tornaria o exercício da profissão empresarial impraticável. Mesmo assim, o DEFENDENTE apresentou pagamentos, nomes dos representantes da empresa fornecedora de

insumos, não sendo razoável, que o mesmo seja punido por uma conduta suspeita de um terceiro.

Ainda, nos termos do inciso 111 do artigo 135 do Código Tributário Nacional, para que a cobrança do crédito tributário da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus sócios/gerentes ou representantes legais, há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam: que haja excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados.

Ressalta-se que, interpretando a expressão "infração de lei, contrato social ou estatutos", expressa no mencionado artigo 135 do CTN, é pacífico que não é sempre que a pessoa física pode ser responsabilizada por débitos da pessoa jurídica. Veja-se que é necessária a prova de que o administrador da pessoa jurídica tenha se beneficiado pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido irregularmente a sociedade, para haver eventual caracterização de sua responsabilidade tributária, o que não é o caso.

É de toda ordem repugnável a tentativa de migração da responsabilidade da pessoa jurídica para um suposto responsável tributário, conforme pretende a fiscalização com este "Termo" sem a preexistência de uma regular investigação procedida pela autoridade administrativa competente acerca da ocorrência das situações que autorizam essa substituição.

Fim do relatório. Passo a votar.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por meio do Acórdão nº 09-75.143, de 04 de junho de 2020, decidiu por julgar improcedente as impugnações apresentadas pela Recorrente e pelo responsável solidário, “mantendo-se porém em parte o crédito tributário exigido”, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2014 a 28/02/2015

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Uma vez não comprovada a entrega da mercadoria e o pagamento correspondente ao negócio jurídico entabulado entre os contratantes, resta bloqueada a aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 82 da Lei 9.430/96. Que se glose o crédito escritural ilegítimo, que se exija o crédito tributário porventura inadimplido e que aplique a penalidade prevista no artigo 572, inciso II, do RIPI/2010.

SOLIDARIEDADE. ÔNUS DA PROVA DO SÓCIO ADMINISTRADOR.

Na esteira do melhor entendimento jurisprudencial, aquele que gerencia a sociedade empresária deve provar que não agiu com dolo ou culpa na condução dos atos negociais e essa pertinentes. Opera-se a inversão do ônus da prova em se tratando de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando, em apertada síntese:

(a) tempestividade;

(b) necessidade de “anulação do julgamento”, por não terem sido apreciados todos os argumentos trazidos pela Recorrente e por carência de fundamentação do acórdão recorrido, além de que o aperfeiçoamento da instrução do processo poderia ter ocorrido com diligências;

(c) as transações comerciais com a empresa RMS Indústria de Alimentos – CNPJ 53.701.983/0001-50 ocorreram e são legítimas, inobstante tenha a fiscalização entendido que os documentos fiscais emitidos pela referida empresa são inidôneos;

(d) defende o direito ao creditamento do IPI;

(e) emissão ou utilização de nota fiscal irregular – ausência do fato gerador – vício material – nulidade do Auto de Infração;

(f) a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) aplicada pela fiscalização além de deter caráter confiscatório, e ferir os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não merece prosperar em relação a qualificação;

(f) ao final, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário e a anulação dos Autos de Infração.

O responsável solidário Amilton Jorge Soares Lima não apresentou Recurso Voluntário, tornando-se definitiva, neste ponto, a decisão de primeira instância.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar o feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

A Recorrente defende a nulidade do acórdão recorrido, alegando que não foram apreciados todos os argumentos trazidos pela Recorrente, carência de fundamentação e, ainda, de que o aperfeiçoamento da instrução do processo poderia ter ocorrido com diligências.

Não assiste razão à Recorrente.

Compulsando o acórdão recorrido, é incontestável que a referida decisão aprecia, de forma fundamentada, todos os argumentos trazidos pela Recorrente, não se verificando qualquer nulidade neste sentido.

Corroborando o entendimento adotado, segue precedente do CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

(Processo nº 10875.900038/2013-71; Acórdão nº 3402-012.260; Relatora Conselheira Cynthia Elena de Campos; sessão de 18/09/2024)

Em relação ao argumento de que *“O aperfeiçoamento da instrução do processo simplesmente poderia ter ocorrido com as diligências”*, verifica-se que sequer foi formulado, na Impugnação, o pedido de realização de diligência pela Recorrente.

Ademais, a Autoridade Julgadora não é obrigada a determinar a realização de perícias ou diligências, por se tratar de mera faculdade.

Com efeito, segundo o disposto nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, a Autoridade Julgadora formará livremente seu convencimento, podendo dispensar as diligências e perícias que reputar prescindíveis ou impraticáveis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (g.n.)

Art. 29. Na apreciação da prova, **a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias. (g.n.)

Sendo uma faculdade do julgador, o indeferimento motivado da realização de perícia/diligência não caracteriza cerceamento do direito de defesa, conforme entendimento consagrado no verbete sumular nº 163 do CARF:

Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Frisa-se que, no presente caso, sequer houve pedido de realização de diligência na Impugnação apresentada pela Recorrente.

Portanto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Mérito

Do creditamento de IPI

A Recorrente defende que as transações comerciais com a empresa RMS Indústria de Alimentos – CNPJ 53.701.983/0001-50 ocorreram e são legítimas, inobstante tenha a fiscalização entendido que os documentos fiscais emitidos pela referida empresa são inidôneos.

A Recorrente defende a revisão do trabalho fiscal *“posto que não foi comprovada qualquer irregularidade nos procedimentos contábeis da empresa Recorrente quanto à escrituração de seus créditos de IPI, por estarem amparados pela legislação”* e defende o seu direito ao creditamento.

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

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

(...)

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

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

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta. (...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado, adoto como minhas as razões contidas no trecho abaixo reproduzido, para o deslinde do presente litígio, neste tópico:

A trilha seguida pelo Fisco foi judiciosa e consistente.

Observando que a Contribuinte havia se aproveitado de quase R\$ 2.000.000,00 em créditos escriturais oriundos de notas fiscais emitidas pela empresa RMS IND DE ALIMENTOS EIRELI, cuidou a Autoridade Tributária de traçar o perfil de tais operações e constatou:

1- a empresa RMS não foi localizada no endereço fornecido à RFB, qual seja na cidade de Aparecida de Goiânia-GO;

2- também não foi localizado seu sócio Raul Medeiros Seixas;

3- em virtude dos fatos supra foi a RMS considerada INAPTA perante o cadastro da Receita Federal, nos termos do inciso II do art. 40 e no inciso II e § 2º do art. 42 da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 06 de maio de 2016, tendo sido editado e publicado o Ato Declaratório Executivo 002038675.

Ato declaratório publicado, aplica-se o disposto no artigo 82 da Lei 9.430/96:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

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

Aí está. Documentos inidôneos não produzem efeitos em favor de terceiros, salvo se comprovados o pagamento do preço e o recebimento dos bens.

Seguindo o preceito legal, cuidou a Fiscalização de pesquisar a presença dos dois elementos exigidos pela lei para validade dos créditos lançados nas notas fiscais emitidas pela RMS.

Quanto aos pagamentos, observou-se que a quase totalidade tomou lugar contra recibo (mais de R\$ 11.000.000,00).

Analisando-se os recibos, nota-se que a quitação era dada pelo senhor Raul Medeiros Seixas, sócio da RMS. Ora, como se viu, a RMS tinha seu domicílio em Aparecida de Goiânia e os pagamentos eram feitos no ato de entrega, ou seja, no município de Piracaia/SP para onde deveria se deslocar o Sr. Raul no momento de cada entrega.

Mesmo vencida a inconsistência flagrante de tal logística, tem-se o fato de que a assinatura do Sr. Raul nos recibos não coincide com aquela por ele aposta em documentos arquivados na JUCESP:

Em virtude dessas inconsistências, buscamos no site da JUCESP, documentos que aferem a assinatura de seu representante legal, o Sr. Raul Medeiros Seixas e constatamos que as rubricas ou assinaturas constantes nos recibos, que não são parecidas, não tem nada a ver com a assinatura ou mesmo a rubrica, nos documentos registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo (Documentos juntados no e-processo).

Acrescente-se ainda o fato de que o Sr. Raul não possui qualquer vínculo empregatício na base do CNIS, tampouco recolhimento para a previdência social, possuindo, portanto, diversos indícios que levam a crer que atuou como laranja.

Prosseguindo na análise dos recibos, constata-se um detalhe peculiar. Em média os recibos espelham valores de quitação que alcançam tão somente 60% dos valores lançados nas notas fiscais. Vejamos:



Dia da Emissão	Nº NF	UF	Valor Total da NF	IPI: Valor do Tributo	Forma pagto	Data pagto	Valor pagto	Diferença Pagtos
08/05/2014	153	GO	103.879,15	17.313,19	Recibo	10/06/2014	62.327,40	41.551,75
31/07/2014	646	GO	274.397,76	45.732,96	Recibo	29/08/2014	164.638,00	109.759,76
31/07/2014	644	GO	274.397,76	45.732,96	Recibo	31/08/2014	164.638,20	109.759,56
31/07/2014	645	GO	274.397,76	45.732,96	Recibo	31/07/2014	164.638,65	109.759,11
29/08/2014	1077	GO	274.397,76	45.732,96	Recibo	25/09/2014	164.638,00	109.759,76
29/08/2014	1076	GO	274.397,76	45.732,96	Recibo	25/09/2014	164.638,00	109.759,76
29/08/2014	1081	GO	274.397,76	45.732,96	Recibo	29/09/2014	164.635,00	109.762,76

A justificativa seria, como consignado nas notas fiscais, a concessão de descontos financeiros. Ora, descontos financeiros são concedidos como decorrência de quitação antecipada, o que ocorre, o mais das vezes, considerando períodos de no máximo trinta dias. E se assim for, estaríamos falando de juros financeiros de 40% ao mês ou mais de 5.000% ao ano, ou, mais de 2000% ao ano se considerarmos uma antecipação de 60 dias. Diga-se que nos anos de 2014 e 2015 a taxa média de juros financeiros (empréstimos) situou-se em algo em torno de 6%. Ou seja, o desconto concedido, se é que operação houve, não foi financeiro, o que lança mais uma sombra de inidoneidade em tais documentos advinda de um claro falso ideológico ou, mais provavelmente, de uma falsidade material por inexistência jurídica do documento.

Se bravamente vencermos os obstáculos supra ainda restaria o fato – informado pela Fiscalizada - de que “os pagamentos eram feitos com cheques de terceiros e o complemento em dinheiro e que não possuíam o controle individual por cheque”. Quer dizer, não há controle algum sobre a entrada do numerário: paga-se com cheques de terceiros não contabilizados e nada se sabe a respeito do registro do complemento em espécie.

A meu sentir, não há comprovação válida dos pagamentos supostamente vinculados às notas fiscais objeto da auditoria. Se houve circulação de numerário,

provavelmente tal não se deu para liquidar as operações descritas nas notas fiscais; se não houve, evidencia-se a inexistência das operações que a Interessada quer fazer crer existentes e liquidadas. Os indícios são consistentes e convergentes: a assinatura nos recibos não coincide com os documentos arquivados na JUCESP, a logística de entrega e pagamento contraria, e muito, o senso comum, os descontos concedidos constituem claros falsos ideológicos e não há qualquer vestígio documental acerca da transferência de numerário para a RMS como decorrência das supostas compras que originaram os créditos glosados pelo Fisco.

A meu sentir, pagamento não houve, mas teria havido alguma entrega de mercadorias? Com certeza, não. Vejamos a manifestação da Autoridade Fiscal a esse respeito:

Analisando detalhadamente o sistema SPED NFe - Planilha de Eventos, verificamos que para as notas fiscais ativas, não consta nenhuma operação de transporte (CTe - Conhecimento de Transporte Eletrônico, MDF-e - Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais, registro de passagem, entre outros) registrada nesse sistema referente as transações comerciais entre a Fiscalizada (Piracaia Ind Com Exp e Imp de Bebidas Ltda.) e sua fornecedora RMS Indústria de Alimentos EIRELI, comprovando que de fato tais vendas não ocorreram, houve sim simulação.

O texto é claro e não foi contraditado pela Interessada. Não houve qualquer operação de transporte realizada para a Piracaia a partir de sua pretensa fornecedora RMS. E se nada foi transportado, nada foi comprado, e se nada foi comprado, houve sim escrituração indevida de falsos créditos escriturais, o que ocasionou a redução do saldo do IPI a pagar ao longo do período auditado (junho de 2014 a fevereiro de 2015).

Com efeito, de tudo o que consta no processo, entendo que não há como acolher a tese da Recorrente, não tendo sido demonstrado nos autos a efetividade e legitimidade das operações, a boa-fé da Recorrente e a idoneidade das notas fiscais emitidas pela RMS Indústria de Alimentos.

Da emissão ou utilização de nota fiscal irregular – ausência do fato gerador – vício material - nulidade do Auto de Infração

A Recorrente assim inicia este tópico do seu Recurso Voluntário:

Afirma ainda a fiscalização que a Recorrente utilizou e registrou as Notas Fiscais em sua escrita fiscal em proveito próprio, com o intuito de diminuir o imposto sobre produtos industrializados – IPI, conforme termo de verificação fiscal.

Entende-se, portanto, que se trata de tópico no qual está a Recorrente a se insurgir contra o lançamento da multa regulamentar de IPI, prevista no art. 572, inciso II, § 1º, do RIPI/2010.

Veja-se o referido Auto de Infração:

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB**

SUJEITO PASSIVO

CPF

33.322.852/0001-93

Razão Social

IRACAIA INDUSTRIA COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO DE BEBIDAS LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES
INFRAÇÃO: EMISSÃO OU UTILIZAÇÃO DE NOTA FISCAL IRREGULAR**

O estabelecimento industrial utilizou e registrou as referidas Notas Fiscais eletrônicas em sua escrita fiscal, em proveito próprio, com intuito de diminuir o Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

A Recorrente, neste tópico, defende a ocorrência de ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional “*ante a ausência de fato gerador do tributo*” o que ensejaria a nulidade do Auto de Infração, alegação que deve ser recepcionada como preliminar, ainda que dentro deste tópico relativo especificamente ao Auto de Infração que visa a cobrança da multa regulamentar do IPI.

É o que passo a apreciar.

No tocante à alegação de nulidade do auto de infração, não assiste razão à Recorrente.

Não se verifica, no lançamento em questão, qualquer ofensa ao artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Cabe esclarecer que o processo administrativo tributário é regulado por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, que indica em seu art. 59 as hipóteses em que se faz possível a declaração de nulidade, limitando-as aos casos de incompetência do agente e preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Da análise dos autos, verifica-se a presença de todos os pressupostos de validade do auto de infração exigidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, abaixo reproduzido:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que não se declara a nulidade do Auto de Infração quando a Autoridade Fiscal apresenta clara descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e da penalidade, bem como adequada instrução probatória e o contribuinte é validamente intimado para responder a todos os atos praticados no processo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito de defesa e falta de fundação legal, o Auto de Infração que apresenta perfeita descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e penalidade, bem como adequada instrução probatória.

(Processo nº 11131.000697/2007-24; Recurso Voluntário; Acórdão nº 3102-00.805; sessão de 28 de outubro de 2010)

Portanto, afasto a alegação de nulidade do auto de infração.

Por outro lado, entendo que, em relação ao auto de infração que visa a exigência da multa regulamentar do IPI, deve ser aplicada a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (**Tema 487 da repercussão geral**), com trânsito em julgado no STF em 24/04/2026, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos da alínea "b" do inciso II do art. 98 da Portaria CARF nº 1.634/2023, que aprovou o Regimento Interno do CARF, que assim estabelece:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) **Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal** ou do Superior Tribunal de Justiça, **proferida na sistemática da repercussão geral** ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária. (g.n.)

O Tema 487 fixou a seguinte tese:

O Tribunal, por unanimidade, homologou a desistência do recurso extraordinário. Em seguida, por maioria, apreciando o tema 487 da repercussão geral, fixou a seguinte tese: "1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, **deve ser observado o princípio da consunção**, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, **o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem**. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras", vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes. Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025. (g.n.)

Como fundamento para a aplicação ao presente caso do **princípio da consunção**, em observância à tese fixada no Tema 487 do STF, reporto-me à Declaração de Voto apresentada pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, no Acórdão nº 3102-003.884, processo administrativo nº 15746.720245/2021-43, sessão de julgamento de 22/05/2026, conforme trecho abaixo reproduzido:

Voltando ao Tema 487, os critérios definidos pelo Supremo Tribunal Federal podem ser sintetizados da seguinte forma:

Infração	Natureza da penalidade	Limites fixados pelo STF
Descumprimento de obrigação acessória (deixar de informar, declarar ou escriturar) Exemplos: nota fiscal irregular; omissão declaratória; escrituração incorreta; EFD inexata ou incompleta	Com repercussão fiscal (cobrança)	Regra: 60% do valor do tributo exigido ou crédito tributário vinculado; Exceção 100% do valor do tributo exigido ou crédito tributário vinculado quando existentes circunstâncias agravantes.
Descumprimento de obrigação acessória (deixar de informar, declarar ou escriturar) Exemplos: nota fiscal irregular; omissão declaratória; escrituração incorreta; EFD inexata ou incompleta	Sem repercussão fiscal (ausente cobrança, mas há valor de operação ou prestação relacionado à penalidade)	Regra: 20% do valor de operação ou prestação vinculado à penalidade; Exceção 30% do valor de operação ou prestação vinculado à penalidade quando existentes circunstâncias agravantes.

Extraí-se do voto condutor que, na aplicação das multas por descumprimento de deveres instrumentais, devem ser observados o **PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO e parâmetros de proporcionalidade, tais como adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e vedação ao bis in idem**. Tais parâmetros orientam o aplicador da norma tanto na observância dos limites fixados pelo STF quanto na própria exigência da sanção.

No caso concreto, a matéria devolvida ao Colegiado em razão do acolhimento dos embargos de declaração envolve a **multa isolada aplicada no patamar de 150%, em razão da emissão e utilização, pela Recorrente, de NF-e que não correspondia à efetiva saída do produto nela descrito (art. 572, inciso II do RIPI/2010)**.

Cumprir lembrar que a **penalidade foi aplicada conjuntamente com o lançamento destinado à exigência do IPI, acrescido da multa de ofício de 150%**, após as glosas promovidas pela autoridade fiscal sobre créditos escriturados indevidamente em decorrência de compras simuladas de lingote de alumínio (art. 569 do RIPI/10). Trata-se, portanto, de penalidade decorrente da emissão e utilização indevida da NF-e, conforme exaustão acima descrita.

Nesse sentido, salvo melhor juízo, **aplicando o posicionamento adotado pelo STF no Tema nº 487, incontroverso que a nota fiscal emitida irregularmente teve repercussão tributária. Veja, o crédito de IPI até então escriturado e aproveitado pela Recorrente foi glosado e consequentemente exigido pela autoridade fiscal cumulativamente com a multa de ofício, também de 150%.**

Reproduz-se trechos do TVF:

(...)

As circunstâncias agravantes já foram apreciadas pelo Colegiado quando do julgamento do Recurso Voluntário que manteve não só o lançamento do IPI como, também, da multa de ofício. No entanto, **com fulcro na Lei nº 14.689/23, o Colegiado reduziu a multa de ofício de 150% para 100%. Portanto, embora mantida a conclusão da autoridade fiscal de que as compras foram simuladas (ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), a sanção foi reduzida a teor da Lei nº 14.689/23, o que se amolda aos limites fixados pela Tema nº 863 do STF.**

Significa que, em relação à multa isolada ora apreciada, entendo que houve repercussão fiscal, ainda que indireta, uma vez que a multa de ofício foi exigida em razão de operações simuladas e da emissão de notas fiscais fraudulentas, circunstâncias que, por si sós, já atraem a aplicação da redução prevista no Tema 487, por atenderem aos critérios nele estabelecidos.

Isso porque a operação que deu origem ao crédito indevidamente aproveitado decorreu diretamente das operações simuladas (compras e vendas fictícias) que deram ensejo à emissão de notas fiscais inidôneas. Em outras palavras, sem a simulação das operações relativas às supostas aquisições de lingotes — quando, na realidade, havia aquisição de sucata de alumínio — e sem a correspondente emissão de documentos fiscais inidôneos, não existiria o crédito posteriormente apropriado pela Recorrente, o qual foi objeto de glosa e da respectiva exigência fiscal.

Tem-se, portanto, duas condutas sucessivas e intrinsecamente relacionadas:

- (i) a simulação de operações, mediante a emissão de notas fiscais de aquisição de lingotes, quando a mercadoria efetivamente adquirida era sucata de alumínio, bem como a emissão de notas fiscais de saídas fictícias de sucata de alumínio; e
- (ii) a escrituração dessas notas fiscais com a finalidade de gerar créditos indevidos de PIS, Cofins e IPI.

Em razão da caracterização de fraude e da reincidência, foram aplicadas as seguintes sanções:

- (i) multa agravada pela emissão de notas fiscais inidôneas; e
- (ii) glosa dos créditos indevidamente escriturados, com a exigência do IPI correspondente, acrescido de multa de ofício qualificada.

Nesse contexto, verifica-se que a segunda infração constitui mero exaurimento da primeira, pois a escrituração dos créditos indevidos somente foi possível em razão da prévia emissão das notas fiscais inidôneas decorrentes das operações simuladas. Assim, **AMBAS AS PENALIDADES DECORREM DE UM MESMO CONTEXTO FÁTICO E DE UMA ÚNICA CADEIA CAUSAL, O QUE REFORÇA A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO**, nos termos da orientação firmada no Tema 487.

Retomam-se, então, os fundamentos do julgamento do STF, especialmente no que se refere à necessidade de observância do **princípio da consunção**, bem como dos parâmetros de adequação, necessidade, justa medida e do princípio da insignificância na imposição de multas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.

Nesse contexto, merecem especial consideração as ponderações do **Ministro Redator da tese fixada acerca do princípio da consunção e dos pressupostos que devem orientar a imposição de penalidades**, nos seguintes termos:

5.1 Do princípio da consunção

(...) Ou seja, **segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente**. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo.

(...)

5.2 Do estabelecimento dos limites e da necessidade de gradação em razão da gravidade do comportamento descrito no tipo e das circunstâncias agravantes e atenuantes.

Examinada a aplicação do princípio da consunção, passo a tratar dos tetos da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental. Visando a simplificar a explicação que farei mais à frente, peço vênica para expor esses tetos na tabela abaixo:

	Limite quantitativo	Com agravantes
Multa com tributo ou com crédito indevido vinculado.	Até 60% do valor do tributo ou do crédito indevido.	Até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido.
Multa sem tributo ou crédito indevido, mas com valor de operação ou prestação vinculado à penalidade.	Até 20% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo	Até 30% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo
	pertinente.	pertinente.

Insta esclarecer que, respeitados os limites previstos na tabela, cabe aos legisladores federais, distritais, estaduais e municipais prescrever o tipo relativamente a cada hipótese de descumprimento de dever instrumental, cominando a correspondente a multa proporcional à gravidade do

comportamento descrito no tipo. Nesse contexto, o comportamento mais grave deve ter multa cominada maior do que aquela atinente a comportamento menos grave.

Assim, por exemplo, **a multa cominada para o atraso na entrega de nota fiscal relativa a uma operação deve ser menor do que a cominada para o caso de o responsável tributário deixar de realizar retenção de tributo ou mesmo nas hipóteses de escrituração de créditos indevidos.**

Nessa toada, **é certo que os limites previstos na tabela, por si sós, não autorizam o legislador a simplesmente cominar multa em montante igual a esses limites para qualquer hipótese de descumprimento de dever instrumental.** Se assim fosse, ficariam prejudicadas não só a individualização da pena (na parte em que se direciona ao legislador), mas também aquela visão contemporânea atinente à relação fisco contribuinte e ao papel da legislação tributária.

Também os legisladores devem trabalhar, ponderadamente, tendo presentes a individualização da pena e a tal visão contemporânea, as circunstâncias agravantes, as quais possibilitam o aumento gradativo da multa a até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido, ou 30% do valor da operação ou prestação (com o limite de 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente).

Consideram-se circunstâncias agravantes, por exemplo, o dolo; a reincidência específica; o fato de a obrigação violada já ter sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; o fato de o agente ter inobservado instruções de auditores sobre a obrigação violada; o fato de o contribuinte ter sido submetido a regime especial de fiscalização; o fato de o mercado ser regulado etc. Registro que algumas dessas circunstâncias agravantes são citadas no RIPI (art. 558).

É pertinente ainda acrescentar que os legisladores devem disciplinar as circunstâncias atenuantes e estabelecer critérios para redução gradativa da multa, tais como: bons antecedentes fiscais; erro ou ignorância escusável quanto à matéria de fato; ausência de prejuízo ao erário e à administração tributária; antecipação do sujeito passivo na apresentação dos elementos necessários ao conhecimento da infração etc.

a) Do teto na hipótese de existência de tributo ou de crédito indevido vinculado

(...)

Entendo que o parâmetro máximo de 100% acima citado foi, inclusive, o previsto pela Primeira Turma da Corte no julgamento do já citado RE nº 754.554/GO-AgR, DJe de 28/11/13, Rel. Min. Celso de Mello. Recorde-se que, nesse caso, debateu-se multa decorrente de descumprimento de dever instrumental estabelecida em 25% sobre o valor da operação.

Verifica-se que tal multa era aplicada, abstratamente, em diversas situações, abrangendo não só caso de simples falta de emissão de documentos fiscais exigido (sem circunstância agravante), mas também (entre outros) o caso de adulteração ou falsificação de documentos fiscais (circunstância agravante ou até qualificadora). A Turma concluiu ser inconstitucional essa multa quando ela superasse o valor do tributo vinculado. (...)

O patamar em comento de 100% do valor do tributo vinculado, insta reiterar, depende de circunstâncias agravantes. De outro giro, por razões de justiça, é de 60% o limite quantitativo da multa em questão, valendo recordar que, nesse limite, devem ser consideradas circunstâncias atenuantes e estabelecidos critérios para redução gradativa da multa e até mesmo para seu afastamento.

Em segundo lugar, importa ter em mente que, por diversas razões, os contribuintes podem realizar creditamentos. Isso é bastante comum no caso de tributos sujeitos à não cumulatividade, como o ICMS, o IPI e o PIS/COFINS não cumulativo. Em casos como esses, o creditamento pode decorrer, v.g, da própria não cumulatividade (no caso do PIS/COFINS, vale lembrar que o legislador tem boa liberdade para tratar do assunto) ou então de um crédito presumido concedido, por liberalidade, pelo ente tributante.

Nessa toada, havendo crédito indevido vinculado, o teto da multa decorrente do descumprimento de dever instrumental é igual ao já proposto quando tratamos do primeiro teto, mas adaptado ao presente contexto. Sendo assim, a multa em questão não poderá ultrapassar 60% do próprio valor do crédito indevido, podendo ser majorada para até 100%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

Vale observar que, examinando algumas legislações estaduais, constata-se que, **embora exista crédito indevido vinculado à multa decorrente de descumprimento de dever instrumental, essa é aplicada, em várias ocasiões, com base em valor de uma operação, o que pode, a depender do caso, resultar em multa superior ao valor do próprio crédito indevido, sem prejuízo do imposto devido.**

Nesse ponto, considero importante assentar que a multa tributária imposta em razão do crédito deve guardar adequação com o próprio valor do crédito, sob pena de desbordar da proporcionalidade, considerado o critério da adequação. Trago as lições de Paulo Coimbra ao tratar do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias e destacar doutrina alemã que decompõe o crivo da proporcionalidade das sanções tributárias em três comandos balizadores: (i) adequação; (ii) necessidade; e (iii) razoabilidade ou justa medida, que pode ser também designada por conformidade, proporcionalidade em sentido estrito ou pertinência²⁹.

b) Estabelecimento de teto na hipótese de, não havendo tributo ou crédito indevido vinculado, haver valor de operação ou prestação vinculado à penalidade

De início, anote-se que, em variadas situações, **NÃO EXISTE NEM EFETIVO TRIBUTO NEM CRÉDITO INDEVIDO VINCULADO À MULTA DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL.**

A inexistência de efetivo tributo pode ser dar, por exemplo, em razão de benefícios fiscais, como concessão de isenção, de alíquota zero etc. Em casos assim, a multa decorrente de descumprimento de dever instrumental deve observar, nas hipóteses em que isso se mostrar possível, os tetos anteriormente propostos, tal como se o tributo existisse de modo vinculado. É essa a técnica aplicada, por exemplo, nº art. 596, § 2º, do RIPI. Esse dispositivo estabelece, v.g., que, NO CASO DE PRODUTOS ISENTOS DE IPI, OS FABRICANTES DESSES PRODUTOS QUE NÃO EMITIREM, OU EMITIREM DE FORMA IRREGULAR, AS NOTAS FISCAIS A QUE SÃO OBRIGADOS FICAM SUJEITOS À MULTA LÁ ESTIPULADA, CALCULADA COM BASE NO VALOR DO IMPOSTO QUE, DE ACORDO COM AS REGRAS DE CLASSIFICAÇÃO E DE CÁLCULO ESTABELECIDAS NO REGULAMENTO, INCIDIRIA SOBRE O PRODUTO OU A OPERAÇÃO, SE TRIBUTADOS FOSSEM.

Na impossibilidade de se aplicar essa técnica, cumpre ressaltar que, nas hipóteses em que não há nem efetivo tributo, nem crédito indevido vinculado à multa, pode existir valor de operação ou prestação (em sentido amplo) vinculado à penalidade. Usualmente, trata-se do valor da base de cálculo sobre o qual a tributação normalmente incidiria. Aqui se consideram, conforme o caso, por exemplo, o valor da operação de circulação de mercadoria ou, eventualmente, o valor comercial da mercadoria, no caso do ICMS-mercadoria; o valor da prestação de serviço, no caso do ISS; o valor do faturamento ou da receita, no caso do PIS/COFINS; o valor do rendimento, no caso do IR; o valor do lucro, real ou presumido, no caso da CSLL; e assim por diante.

(...)

Para casos como esses, em que inexistente tributo ou crédito indevido vinculado, mas existe valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental não pode ultrapassar 20% de tal valor, podendo ser majorada para até 30%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

Analisando-se a tabela acima, percebe-se que a moda³¹ é a alíquota de 30%; já a média é a alíquota de 20% do valor da operação.

Qualquer que seja o teto aplicado em cada caso concreto, isso é, 30%, na existência de circunstância agravante, ou 20% do valor da operação ou

prestação já referido, proponho, ainda, que a multa não poderá ultrapassar 1% valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade, devido ou como se devido fosse, na hipótese de existir circunstância agravante, ou de 0,5% do mesmo valor, respectivamente.

Assim, por exemplo, no caso de multa relacionada com o ISS, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das prestações sujeitas ao imposto municipal dos últimos 12 meses; no caso de multa relacionada com o ICMS ou IPI, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total das operações e prestações sujeitas a esse imposto dos últimos 12 meses; no caso de multa relacionada com o PIS/COFINS, ela não poderá ultrapassar 1% (no caso de circunstância agravante) ou 0,5% do valor total do faturamento ou da receita dos últimos 12 meses, conforme o caso.

Ressalte-se, em obiter dictum, que Christophe Waerzeggers, Cory Hillier e Irving Aw, consultores fiscais do Departamento Jurídico do FMI, inclusive sugeriram, na Nota de Legislação Fiscal de 2019, intitulada *Designing interest and tax penalty regimes*³², em exemplo de conjunto de normas relativas a penalidades administrativas (vide apêndice B), a possibilidade de aplicação de multa decorrente de descumprimento de dever instrumental de 1% da renda tributável total do último ano ou de \$ 1.000,00, o que for maior, em caso de declaração falsa ou enganosa, se a declaração ou omissão foi feita conscientemente ou de forma imprudente; ou de 0,5% daquela renda ou \$ 500,00 o que for maior, nos demais casos.

Em meu modo de ver, a última referência que sugeri (de 1% ou 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade) se alinha com esse estudo quando adaptado à realidade brasileira, em que existem diversas materialidades tributárias, com características bastante diferentes, e diversos entes tributantes.

Antes de passar para o próximo tópico, reitero que as indicações acima, por si sós, não autorizam que todas as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental possam, desde logo, ser estipuladas já naqueles máximos. Nessa toada, reafirmo caber aos legisladores federais, estaduais e municipais ponderar qual deve ser, dentro daqueles parâmetros, o dimensionamento adequado da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental em cada hipótese.

CASO HAJA CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL DESSE DIMENSIONAMENTO ANTE A VEDAÇÃO DO CONFISCO, CABERÁ ÀS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS E ÀS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, À LUZ DO CONJUNTO FÁTICO PROBATÓRIO E DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL APLICÁVEL, VERIFICAR SE ELE (AINDA QUE ESTEJA DENTRO DAQUELES PARÂMETROS), QUANDO EFETIVAMENTE APLICADO, OBSERVOU A JUSTIÇA

NO CASO CONCRETO. POR ÓBVIO QUE É NECESSÁRIO HAVER JUSTIFICATIVA QUALIFICADA PARA SE CONCLUIR QUE, EM DETERMINADO CASO, UMA MULTA DECORRENTE DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL, MESMO OBEDECENDO AQUELES PARÂMETROS, NÃO OBSERVOU A REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA NO CASO CONCRETO.

Em suma, as multas isoladas cujos percentuais superam os parâmetros que indiquei são inconstitucionais, mas tais parâmetros não vedam que as autoridades administrativas ou as instâncias ordinárias, à luz do conjunto fático-probatório constante dos autos, verifiquem, excepcionalmente, o caráter confiscatório de multa isolada concretamente aplicada dentro daquelas referências. (grifos nossos)

Ainda, ensina o Eminentíssimo Ministro Humberto Martins, Relator do REsp nº 1.496.354/PR, citado no referido julgado, que, nos casos em que há nexo de dependência entre as penalidades — como ocorre entre a multa isolada e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo apurado ao final do exercício, bem como pela ausência de antecipação sob a forma estimada —, **deve prevalecer apenas a cobrança da multa de ofício decorrente da falta de recolhimento do tributo.**

Voltando ao caso concreto, **em homenagem ao princípio da consunção, observa-se que as notas fiscais inidôneas objetos da autuação foram emitidas com uma finalidade específica: possibilitar a geração de créditos de IPI em favor da Recorrente.** Em outras palavras, **a emissão das notas fiscais inidôneas constituiu conduta-meio destinada ao aproveitamento indevido de créditos tributários,** circunstância amplamente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

(...)

Desse modo, **a infração consistente na emissão de notas fiscais inidôneas encontra-se absorvida pela infração mais ampla e gravosa relacionada ao aproveitamento indevido dos créditos de IPI, razão pela qual se revela aplicável, ao caso, o princípio da consunção, nos termos da orientação firmada no Tema 487.**

Essa conclusão encontra respaldo na própria fundamentação adotada pelo Ministro Dias Toffoli, Redator do acórdão que fixou a tese de repercussão geral.

Com efeito, ao incorporar o princípio da consunção como parâmetro para o controle da proporcionalidade das sanções tributárias, fundamentou seu entendimento, expressamente, na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, notadamente no REsp nº 1.496.354/PB e no AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, cujos fundamentos ora se reproduzem:

(...)

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. **(RECURSO ESPECIAL Nº 1.496.354 - PR (2014/0296729-7), Relator: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, JULGADO: 17/03/2015)** (destaques meus)

(...)

É que a Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

Na ocasião, **aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória** ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Confira-se a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). IMPOSSIBILIDADE NO CASO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido. (REsp 1496354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/03/2015) (grifei)

(AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 – PB, Relator: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES)

No Acórdão nº **9101-007.586**, o Conselheiro Fernando Brasil, em declaração de voto, manifestou-se no mesmo sentido, conforme se extrai do seguinte trecho:

II. O Princípio da Consunção e a Referência a julgados do STJ

O ponto fulcral deste voto reside na fundamentação utilizada pelo Ministro Toffoli para incluir o princípio da consunção na tese de repercussão geral.

Embora a tese vencedora mencione “multa por descumprimento de deveres instrumentais” - o que poderia trazer dúvidas quanto à classificação dos recolhimentos por estimativas -, ao fundamentar seu posicionamento, Sua Excelência adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), notadamente o decidido no REsp nº 1.499.389/PB e no REsp nº 1.496.354/PR.

Esses precedentes do STJ tratam de situação jurídica e fática absolutamente alinhadas à que ora analisamos: a impossibilidade de cumulação da multa isolada - de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 - com a multa de ofício proporcional lançada em relação à diferença de imposto lançado de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96).

O primeiro precedente citado (RESP nº 1.496.354/PB) tratava da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, mas os fundamentos e a própria ementa do julgado não fizeram qualquer diferenciação quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL ou de carnê-leão, posto que ambas as hipóteses se encontram no mesmo dispositivo legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96). (...)

No AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o caso examinado abordava especificamente a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento

de estimativas cumulada com multa de ofício proporcional, sem qualquer distinção à discussão travada nos presentes autos. Veja-se a ementa desse precedente:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 - PB DOCUMENTO VALIDADO TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

Ora, resta evidente que a lógica da consunção, acolhida pelo STF via precedente do STJ, o STJ assentou que a infração mais grave — consistente no não recolhimento do tributo ao final do exercício — absorve a infração preparatória, relativa à ausência de recolhimento das estimativas mensais, aplicando-se, assim, a lógica do princípio da consunção.

Desse modo, a manutenção de ambas as penalidades configuraria bis in idem e afrontaria a proporcionalidade sancionatória.

A meu sentir, a dúvida que eventualmente subsistia quanto ao alcance do princípio da consunção em relação às multas por descumprimento de deveres instrumentais não mais se sustenta, justamente porque os precedentes utilizados pelo Ministro Dias Toffoli referem-se diretamente às multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas e de carnê-leão, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por oportuno, registro que nem mesmo a Receita Federal e a PGFN apresentam posição inteiramente uniforme quanto à natureza jurídica dos recolhimentos por estimativa, se obrigação principal ou acessória. Nesse sentido, o Parecer SEI Nº 108/2019/CAT/PGACTP/PGFN ME18, corroborando as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, reconhece que os valores apurados por estimativa não se qualificam propriamente como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento do tributo devido ao final do período de apuração. (...)

Conforme se observa, a própria PGFN conclui que “o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário”.

No citado Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, inclusive, há um tópico nominado “II. Transformação da Estimativa em Tributo”.

É certo que existe extrema dificuldade de se definir a qual tipo de obrigação tributária melhor se enquadrariam os pagamentos de estimativas (obrigação principal ou acessória).

De toda forma, no julgamento do Tema 487 pelo STF, concluiu-se que não há como excluir-se as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas da aplicação do princípio da consunção, pois a inclusão de tal exegese na tese vencedora baseou-se em precedente do STJ sobre a impossibilidade de cumulação dessa penalidade isolada com multa de ofício proporcional, esta calculada sobre IRPJ/CSLL devidos ao final do ano-calendário.

É importante notar que, embora o Ministro Cristiano Zanin tenha acompanhado a tese vencedora, ele manifestou em seu voto uma ressalva no sentido de que as multas por falta de estimativa (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) estariam fora do escopo do julgamento por não se referirem a “deveres instrumentais”.

Todavia, com a devida vênia, tal posição revela-se contraditória, pois, ao mesmo tempo em que tentou excluir as estimativas do conceito de obrigação acessória, o Ministro Zanin concordou com as ponderações do Ministro Toffoli sobre a consunção, as quais se sustentam justamente na jurisprudência do STJ que veda a cumulação dessas exatas multas.

Prevalece, portanto, a fundamentação do Redator do Acórdão, Ministro Toffoli, que na fixação da tese vencedora do Tema 487, vinculou seu entendimento à jurisprudência pacificada do STJ sobre a absorção das multas isoladas de estimativa pela multa de ofício.

Recapitulando, como já exposto, **a multa incidente sobre o valor do IPI que a Recorrente deixou de recolher já foi objeto de lançamento e de julgamento por este Colegiado, tendo sido mantida no percentual de 100% do valor do crédito tributário indevidamente apropriado. A multa isolada ora apreciada, por sua vez, incide sobre o valor das operações simuladas (compras e vendas fictícias) que deram ensejo à emissão de notas fiscais inidôneas, utilizadas para viabilizar a geração dos créditos de IPI posteriormente glosados.**

Se devida, ainda assim, a aplicação da multa isolada nos patamares fixados pelo Tema 487, não se mostra adequada ao caso. Isso porque, **uma vez reconhecida a gravidade da conduta e mantida por este Colegiado a multa de ofício qualificada no percentual de 100%, em consonância com os parâmetros fixados pelo STF no Tema 863, a redução da multa isolada não afastaria o problema da dupla incidência sancionatória, mas apenas mitigaria os seus efeitos quantitativos.**

A controvérsia, portanto, não se resolve mediante a simples redução do percentual da multa isolada, mas pela observância do princípio da consunção, igualmente consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487 como critério de controle da proporcionalidade das sanções tributárias.

Da leitura do acórdão anteriormente proferido, conclui-se que **a manutenção da multa de ofício qualificada incidente sobre o valor do crédito de IPI indevidamente escriturado mostrou-se adequada. Todavia, essa circunstância não autoriza a manutenção cumulativa da multa isolada ora em exame. Ao contrário, uma vez preservada a penalidade incidente sobre a infração principal, a sanção aplicada à conduta instrumental encontra-se por ela absorvida.**

Nessa perspectiva, **a manutenção simultânea de ambas as penalidades implicaria cumulação de penalidades decorrentes do mesmo contexto fático, em afronta ao princípio da consunção, expressamente acolhido pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487, bem como aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao bis in idem.**

Para que não parem dúvidas quanto à incidência do precedente, especialmente diante do entendimento adotado pelo i. Relator no sentido de que a hipótese não envolveria descumprimento de obrigação acessória, cumpre registrar que o Código Tributário Nacional dispõe expressamente que as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária e têm por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Estabelece, ainda, que a sua inobservância se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, §§ 2º e 3º, do CTN).

Nesse contexto, a multa isolada possui natureza de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de dever instrumental relacionado à observância das obrigações documentais e fiscais impostas pela legislação tributária, notadamente aquelas referentes à emissão, utilização e escrituração de documentos fiscais idôneos. Embora a penalidade pecuniária constitua obrigação principal por força do § 3º do art. 113 do CTN, **a infração que lhe dá origem permanece vinculada ao descumprimento de obrigação acessória. É justamente essa natureza da conduta infracional — e não a natureza jurídica da penalidade dela decorrente — que atrai a incidência da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487.**

Por fim, cumpre registrar que, embora o presente julgamento tenha por objeto embargos de declaração, o acolhimento da tese suscitada pela Recorrente mostra-se plenamente compatível com o ordenamento jurídico aplicável ao processo administrativo fiscal.

Com efeito, **a superveniência do julgamento do Tema 487 pelo Supremo Tribunal Federal, em abril de 2026, introduziu precedente vinculante que deve ser obrigatoriamente observado por este Tribunal Administrativo, nos termos do seu Regimento Interno.** Assim, a adequação do julgamento à orientação posteriormente firmada pelo STF não configura inovação indevida na via

integrativa dos embargos de declaração, mas decorre do dever de observância da jurisprudência vinculante.

Além disso, esse entendimento prestigia os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da eficiência e da supremacia do interesse público, previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999, que rege o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Em especial, o inciso VI do parágrafo único desse dispositivo veda a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Nessas circunstâncias, uma vez reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal, a incidência do princípio da consunção como limite à cumulação de penalidades decorrentes da mesma cadeia infracional, a manutenção da multa isolada revelar-se-ia incompatível com a orientação vinculante superveniente e com os princípios que regem a atuação administrativa. Por essa razão, é plenamente cabível a aplicação do precedente firmado no **Tema 487** no julgamento destes embargos de declaração, a fim de adequar o acórdão embargado à jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal.

Ante todo o exposto, acolho os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para cancelar a multa isolada, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral), de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos da alínea "b" do inciso II do art. 98 da Portaria CARF nº 1.634/2023. (g.n.)

Isso posto, voto no sentido de cancelar a exigência da multa regulamentar do IPI, por aplicação do princípio da consunção, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral).

Multa

Por oportuno, transcreve-se trecho do Recurso Voluntário:

DA MULTA

Demonstrado acima a insubsistência da acusação fiscal, temos que considerar que a multa de **150% (cento e cinquenta por cento)** aplicada pela fiscalização além de deter caráter confiscatório, e ferir os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não merece prosperar em relação a qualificação.

Vejamos o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sobre esse tema:

(...)

Evidente que para a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), é indispensável plena caracterização e comprovação da prática de conduta fraudulenta por parte do contribuinte, o que não é o caso, ou seja, é absolutamente necessário demonstrar a materialidade dessa conduta, ou que

configure o dolo específico do agente, demonstrando não somente a intenção mas também a sua finalidade.

Vale ressaltar que o intérprete tem que ter sempre em mente todos os princípios constitucionais, vislumbrando, caso necessário, como uma ponderação de valores para se aferir qual prevalece na situação concreta, ressaltando que no caso dos autos deve prevalecer o princípio da razoabilidade de proporcionalidade, em detrimento das regras que permitem a tributação em duplicidade.

A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrário sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

O parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Por essa razão, constatada a hipótese legal da aplicação da multa, a Autoridade Fiscal está obrigada a efetuar o lançamento de ofício da multa. A multa de ofício aplicada tem fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme apontado no auto de infração.

A discussão quanto ao efeito confiscatório de multa legalmente prevista, assim como ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade implicaria controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula CARF nº 02, com o seguinte enunciado:

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

No mesmo sentido, segue precedente deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/09/2005

(...)

MULTA. CONFISCO. SÚMULA CARF N. 2.

Não se toma conhecimento da alegação de caráter confiscatório da multa, eis que verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo. Observância da Súmula CARF nº 2.

(Processo nº 35564.000741/2006-93; Acórdão nº 2401-007.886; Relator Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo; sessão de 10/07/2020)

Isso posto, não conheço do Recurso Voluntário em relação em relação às alegações de caráter confiscatório da multa aplicada e ofensa a princípios constitucionais, por aplicação da Súmula CARF nº 2.

Contudo, deve ser aplicado o disposto no art. 14 da Lei nº 14.689/23, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada em 150% para o percentual de 100%.

A nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, II, “c”, do CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

A qualificação da multa de ofício no lançamento de IPI deve, então, ser exigida no percentual de 100%.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no que se refere às alegações de caráter confiscatório da multa aplicada e ofensa a princípios constitucionais, por aplicação da Súmula CARF nº 2. Na parte conhecida, rejeito as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do auto de infração e, no mérito, dou parcial provimento para cancelar a exigência da multa regulamentar do IPI, por aplicação do princípio da consunção, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral), bem como para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada, aplicada no auto de infração do IPI, de 150%, para 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, redator designado

A eminente relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário para “cancelar a exigência da multa regulamentar do IPI, por aplicação do princípio da consunção, em observância

à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO (Tema 487 da repercussão geral)”.
Com a devida vênia, divirjo.

O tema 487 trata do caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

A tese é a seguinte:

Tema 487 - Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

Descrição:

Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório.

Tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. **3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção**, e, na **análise individualizada das circunstâncias** agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias **por descumprimento de deveres instrumentais** pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e **ne bis in idem**. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras. (destaque nosso)

Sendo assim, no caso sob análise, correta aplicação da multa regulamentar do IPI em razão da utilização de nota fiscal inidônea, consistente no valor comercial da mercadoria constante na nota fiscal inidônea, e a multa de ofício qualificada, limitada a 100% do tributo devido, aplicada em razão da apuração de valor de IPI devido após reconstituição da escrita fiscal, em razão de glosas de créditos desse imposto, conforme procedido pela autoridade fiscal.

São infrações distintas com a previsão legal de aplicação de penalidades (multas) distintas, uma em razão do registro de nota fiscal inidônea, vale dizer, de nota fiscal cuja operação foi considerada comprovadamente inexistente pela Fiscalização (“nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente”), sendo o seu registro

efetuado pela interessada de forma dolosa, com vistas ao aproveitamento de crédito do IPI, e, dessa forma, sujeito à multa específica disposta na legislação (multa igual ao valor comercial da mercadoria constante na nota fiscal inidônea), e outra multa totalmente distinta, aplicada em razão da falta do recolhimento do imposto devido, apurado em procedimento fiscal, após glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização.

No que diz respeito à aplicação de multas, no direito tributário, considerando o decidido pelo STF por meio da sobredita tese 487, infere-se que a aplicação do princípio da consunção consiste na não aplicação de multa atinente à infração meio, relacionada ao descumprimento de obrigação acessória, considerada etapa preparatória, sendo essa infração absorvida pela infração fim, consistente na falta de pagamento do tributo devido, com vistas a evitar a dupla penalização (*bis in idem*) pelo mesmo fato.

Ou seja, não se aplica o princípio da consunção ao caso em apreço, uma vez que se trata de condutas distintas, uma consistente no registro de notas fiscais inidôneas, infração autônoma sujeita à multa regulamentar, e outra consistente na apuração de débitos do IPI na escrita fiscal, não recolhidos, em razão de glosas de créditos referentes às notas fiscais inidôneas, apurados pela autoridade fiscal no curso do procedimento fiscal, e, dessa forma, sujeito à multa de ofício, a qual pode ser qualificada ou não.

Realmente, a tese 487 do STF é inequívoca no sentido de que cabe a aplicação do princípio da consunção no caso de descumprimento de deveres instrumentais, como o envio de declaração obrigatória (por exemplo, a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) ou a emissão de nota fiscal, no caso de saída de produtos do estabelecimento, de sorte que a conduta dolosa de registrar nota fiscal inidônea não consiste em descumprimento de um dever instrumental, ao contrário, se trata de conduta ilícita sujeita à penalidade específica disposta na legislação.

Portanto, correta a aplicação da multa regulamentar do IPI em apreço, em razão do registro de notas fiscais inidôneas, e da multa de ofício em razão da apuração de débitos de IPI, não recolhidos, na escrita fiscal, no curso de procedimento de fiscalização.

Há precedente deste Conselho acerca da matéria, acórdão n. 3102-003.884, de 22 de maio de 2026, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, proferida sob a relatoria do eminente conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, conforme parte da ementa e do voto a seguir reproduzidos:

Ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

TEMA 487 DO STF. INAPLICABILIDADE.

Aplica-se o Tema 487 do STF apenas em casos de multas por descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem se ser ou não

o tributo devido, não cabendo sua aplicação em multa por utilização de notas fiscais inidôneas. (desataques nosso)

Voto:

4) Aplicação do Tema 487 do STF

(...)

De qualquer forma, deve-se esclarecer que, na visão da empresa, o Tema 487 se aplicaria ao caso no que tange à multa regulamentar prevista no art. 572, inciso II, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), que originou o auto de infração de fls. 5720/5731. Tal multa está assim descrita no RIPI:

Art. 572. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

(...)

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

O Tema 487 trata do caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental e tem repercussão geral.

(...)

Com relação ao Tema 487, deve-se atentar para o seu objeto. Como já descrito, o Tema trata do caráter confiscatório da “multa isolada” **por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.**

O já citado voto do Min. Dias Toffoli esclarece quais são as multas isoladas de que trata o Tema:

Por fim, as multas isoladas seriam aquelas decorrentes do **“descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido”**. No presente RE nº 640.452/RO, Tema nº 487 da RG, Rel. Min. Roberto Barroso, são analisados os limites da multa por descumprimento de dever instrumental, aplicada isoladamente.

O Tema trata, assim, nas palavras do redator do acórdão, de multa por **“descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem se ser ou não o tributo devido”**.

A utilização de notas fiscais inidôneas **não diz respeito a descumprimento de obrigações acessórias**.

O art. 113 do CTN – Decreto nº 5.172/66 - descreve que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Descumprir uma obrigação acessória significa deixar de apresentar alguma declaração, deixar de emitir nota fiscal, omitir informações, entregar declarações fora do prazo.

Fraudar a contabilidade, utilizar documentos inidôneos, simular operações que não existiram não se traduz em descumprimento de obrigação acessória.

A emissão de nota fiscal é uma obrigação tributária acessória, porém a emissão de nota fiscal inidônea obviamente não se traduz numa obrigação acessória, até porque não é providência prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, como disposto no CTN.

Não por outro motivo, o voto do Min. Luís Roberto Barroso, relator do Tema, explicitou que situações de sonegação, fraude e conluio não estão abrangidas no Tema 487:

5. Apresente controvérsia reside no caráter desproporcional e confiscatório de multa isolada aplicada em hipótese de descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, quando existe uma obrigação principal subjacente. **Saliente-se que não se analisam, por oportunidade deste julgamento, situações de sonegação, de fraude e/ou de conluio.** (Negrito nosso)

O mesmo racional aplica-se ao voto do Min. Dias Tofolli, que, como descrito acima, excluiu deste Tema as multas de ofício aplicadas **“pela conduta dolosa do agente (sonegação, fraude e conluio)”** e fez, ainda, longa digressão sobre a diferença entre os comportamentos de contribuintes e os novos paradigmas para o tratamento das multas tributárias, salientando o tratamento que deve ser dado a atos ilícitos. No voto, são explicitados os diversos tipos de grupos de contribuintes:

Na seção mais baixa, conectada com a base da pirâmide, está (i) o grupo dos contribuintes dispostos a cumprir a legislação; na seção logo acima, está (ii) o grupo dos contribuintes que a tentam cumprir mas nem sempre conseguem; em seguida, vem (iii) o grupo dos contribuintes que não a querem cumprir mas a cumprem quando se faz o controle; e, na seção mais alta, conectada com o topo da pirâmide, está (iv) o grupo de contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação.

Para os contribuintes do grupo IV, a estratégia é usar toda a força da lei:

Em relação ao grupo (iv), que se encontra na seção mais alta, conectada ao topo da pirâmide (contribuintes que, decididamente, não cumprem a legislação), a estratégia é usar toda a força da lei.

Constata-se que **não é objetivo do Tema beneficiar contribuintes que praticam atos que envolvem fraude – e sim os contribuintes que querem cumprir com suas obrigações tributárias, mas que têm dificuldades por conta da complexidade da legislação e dos procedimentos necessários para manutenção da regularidade fiscal.**

A emissão ou utilização de notas fiscais que não correspondem à saída efetiva dos produtos nela descritos, com o fim de gerar créditos indevidos de tributos não cumulativos, é infração característica de contribuintes do grupo IV.

O presente caso também não trata **de outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido.** (...)

A **utilização de notas inidôneas**, tanto na entrada dos lingotes de alumínio como na saída da sucata de alumínio, tinha como **único** objetivo tomar crédito de PIS/Cofins/IPI sobre os lingotes de alumínio. **Não é o caso de mero descumprimento de obrigação acessória ou outra infração desvinculada de tributos.**

Não se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória e nem de multa por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido, não cabe a aplicação do Tema 487 ao presente caso. (destaques nosso)

Com efeito, o **tema 487** se aplica às **multas isoladas**, que seriam aquelas decorrentes do **descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido, de sorte que a utilização de notas fiscais inidôneas não diz respeito a descumprimento de obrigação acessória.**

O **princípio da consunção**, citado na mencionada tese do tema 487 do STF, **não** se aplica à aludida **multa regulamentar referente ao registro de notas fiscais inidôneas**, a qual se caracteriza como **multa regulamentar autônoma**, aplicada em razão de **conduta ilícita consistente na utilização ou registro de nota fiscal inidônea na escrita fiscal.**

Sendo assim, nego provimento a esse ponto do recurso voluntário.

ACÓRDÃO 3202-004.507 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19311.720223/2019-20

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO