



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720947/2019-87
ACÓRDÃO	3202-003.353 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MULTITEC COMÉRCIO DE MÓVEIS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

PROBATÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova incumbe ao Fisco, quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao contribuinte, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco. No caso em tela, a Recorrente não comprovou que houve a efetiva devolução das mercadorias, muito menos de que ocorreu o cancelamento das vendas.

MULTA. REDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação mais benéfica, deve ser observado, no caso concreto, a superveniência do art. 14, da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, portanto, a multa qualificada de 150% deve ser reduzida ao percentual de 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/06), que julgou procedente em parte a Impugnação, para excluir do polo passivo das autuações todos os responsáveis solidários e para reduzir a multa regulamentar, em desfavor da Recorrente MULTITEC COMÉRCIO DE MÓVEIS EIRELI LTDA.

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de Autos de Infração - AI relativos aos períodos de apuração janeiro a dezembro de 2015 por meio dos quais se exigem Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros de mora.

1 Termo de Verificação Fiscal Por meio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 317/356 a Autoridade lançadora esclarece que:

1.1 APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

- Instada a apresentar os documentos que embasaram as devoluções de mercadorias a empresa fiscalizada informou que, devido uma recente mudança de endereço, os documentos não foram encontrados. Instada a mostrar a devolução do numerário, fruto das devoluções de mercadorias, asseverou que, apesar de ter ocorrido devoluções no montante de R\$ 3.044.777,03, os valores permaneceram na empresa como concessão de créditos para devolução futura e que o fundamento para todas as devoluções foi o "pedido em desacordo com o pedido".

- Indagada por que nas devoluções, via de regra, eram emitidas notas fiscais de entrada da Multitec, mesmo quando a empresa que devolvia dispunha de emissão de notas próprias, respondeu que as notas foram emitidas de acordo com o art. 453, III do RICMS, de 2000. Indagada sobre as transportadoras que efetuaram as devoluções, defendeu que todas as devoluções foram por ela realizadas.

- A Fiscalizada não dispõe de qualquer documentação que dê base as suas alegações. As devoluções e o transporte foram registrados em notas de entrada da própria empresa, não deixando registros das operações com os clientes que teriam realizado as devoluções. Os fatos demonstram que as devoluções não existiram, mas foram excluídas da base de cálculo dos tributos.

- Exceção às devoluções registradas com notas próprias da Fiscalizada ocorreram nas devoluções da empresa XXXX. Foi realizada diligência nessa empresa para constatar a existência das operações. A empresa diligenciada confirmou as devoluções.

- Também foram diligenciados outros clientes da Fiscalizada que tiveram um montante expressivo de devoluções. Todos eles negaram a existência das devoluções.

- Há registros de efetiva devolução de recursos na conta “210705000021705 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES”, sendo que no histórico da operação também consta a descrição “DEVOLUÇÃO”.

- Para esclarecer a natureza dessas operações, a Fiscalizada foi intimada e respondeu que as saídas referem-se à cancelamento de pedidos. Nesse caso, não houve a venda de mercadorias, mas simples antecipação de valores, logo não houve incidência de tributos no recebimento dos valores nem há que se falar na geração de créditos nos cálculos dos PIS e Cofins.

- Referente aos demais créditos utilizados para compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, a Fiscalizada se limitou a apresentar uma tabela descrevendo a composição dos valores utilizados como créditos. Embora a Fiscalizada não tenha apresentado qualquer documento comprobatório, buscou-se as notas fiscais emitidas por terceiros e, a partir desses registros, levantou-se os créditos de PIS e Cofins a que ela fazia jus.

- Partindo das NF-e elaborou-se a “Tabela doc. 2019-103”, na qual foram relacionadas todas as compras por vendedor. Resumindo as compras destinadas à revenda, veio a “Tabela doc. 2019-104”, que foi reorganizada em valores mensais, resultando na “Tabela doc. 2019-105”, por meio da qual foram levantados os créditos do “Demonstrativo do PIS e Cofins devidos”.

- A Multitec apresentou, em sua resposta de 29/05/2018, saldos que teriam se originado em períodos anteriores, contudo não ofereceu qualquer comprovação desses saldos, além de não juntar qualquer demonstrativo indicando a origem, tampouco documentos comprobatórios. Também não declarou tais saldos na EFD - Contribuições.

- Os tributos devidos foram demonstrados na “Tabela doc. 2019-18”.

1.2 RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES - À época dos fatos fiscalizados, ano 2015, a administração da sociedade tinha a seguinte composição:

* Orlando Santini Filho, sócio-administrador;

* Leonardo Rodrigues Santini, sócio-administrador;

* Rafael Vargas Sevarolli, administrador registrado na JUCESP;

* Victor Santini Barbosa, administrador registrado na JUCESP.

- Apenas em 2017 é que houve a destituição/renúncia do administrador Victor Santini Barbosa. Com o início dessa fiscalização, em 2018, retirou-se da sociedade Leonardo Rodrigues Santini. Individualizando as condutas de todos os administradores tem-se que:

* Orlando Santini Filho, na qualidade de sócio-administrador da Multitec no ano 2015, contabilizou, declarou e utilizou créditos de devoluções sabidamente inexistentes em volumes expressivos, com o ânimo de apropriar créditos indevidos de PIS e Cofins em nome da empresa.

- Ao registrar devoluções inexistentes, o administrador reduziu indevidamente a base de cálculo, atacando o critério quantitativo da regra matriz de incidência, modificando uma das características essenciais do fato gerador. Tais atos subsumem-se à previsão do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

- A conduta, em tese, se subsume aos tipos previstos no artigo 1º, incisos I, II e III da Lei nº 8.137, de 1990, que somado a qualidade de representante da pessoa jurídica inevitavelmente também se subsume ao art. 135, III, do CTN.

* Leonardo Rodrigues Santini, na qualidade de sócio administrador da Multitec no ano 2015, contabilizou, declarou e utilizou créditos de devoluções sabidamente inexistentes em volumes expressivos, com o ânimo de apropriar créditos indevidos de PIS e Cofins em nome da empresa.

- Ao registrar devoluções inexistentes, o administrador reduziu indevidamente a base de cálculo, atacando o critério quantitativo da regra matriz de incidência, modificando uma das características essenciais do fato gerador. Tais atos subsumem-se à previsão do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

- A conduta, em tese, se subsume aos tipos previstos no artigo 1º, incisos I, II e III da Lei nº 8.137, de 1990, que somado a qualidade de representante da pessoa jurídica inevitavelmente também se subsume ao art. 135, III, do CTN.

* Rafael Vargas Sevarolli, na qualidade de administrador da Multitec, prerrogativa regularmente registrada na JUCESP no ano 2015, contabilizou, declarou e utilizou créditos de devoluções sabidamente inexistentes em volumes expressivos, com o ânimo de apropriar créditos indevidos de PIS e Cofins em nome da empresa.

- Ao registrar devoluções inexistentes, o administrador reduziu indevidamente a base de cálculo, atacando o critério quantitativo da regra matriz de incidência, modificando uma das características essenciais do fato gerador. Tais atos subsumem-se à previsão do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

- A conduta, em tese, se subsume aos tipos previstos no artigo 1º, incisos I, II e III da Lei nº 8.137, de 1990, que somado a qualidade de representante da pessoa jurídica inevitavelmente também se subsume ao art. 135, III, do CTN.

* Victor Santini Barbosa, na qualidade de administrador da Multitec, prerrogativa regularmente registrada na JUCESP no ano 2015, contabilizou, declarou e utilizou créditos de devoluções sabidamente inexistentes em volumes expressivos com o ânimo de apropriar créditos indevidos de PIS e Cofins em nome da empresa.

- Ao registrar devoluções inexistentes, o administrador reduziu indevidamente a base de cálculo, atacando o critério quantitativo da regra matriz de incidência, modificando uma das características essenciais do fato gerador. Tais atos subsumem-se à previsão do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

- A conduta, em tese, se subsume aos tipos previstos no artigo 1º, incisos I, II e III da Lei nº 8.137, de 1990, que somado a qualidade de representante da pessoa jurídica inevitavelmente também se subsume ao art. 135, III, do CTN.

1.3 QUALIFICAÇÃO DA MULTA - A Fiscalizada afirmou que as devoluções de fato ocorreram. Contudo, asseverou que todos os documentos referentes a essas operações não foram encontrados devido à mudança de endereço ocorrida. Defendeu que todas as devoluções se deram pelo fato de as mercadorias estarem em desacordo com o pedido. E ainda acrescentou que apesar das devoluções, os respectivos valores não foram devolvidos.

- Além das alegações serem inverossímeis, ainda foram ouvidos os clientes responsáveis pelas maiores devoluções e todos negaram a existência delas.

- Os administradores da Multitec tiveram ânimo de reduzir o montante do imposto devido, inserindo devoluções falsas em sua contabilidade. Assim, os fatos se subsumem ao art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Em consequência também se aplica aos fatos o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, ficando a omissão da receita sujeita a multa qualificada.

1.4 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS - Considerando os fatos narrados no subtítulo “Qualificação da Multa”, a conduta descrita sugere caracterizar os tipos

previstos no artigo 1º incisos I, II e III da Lei nº 8.137, de 1990. Assim, conforme determina o art. 2º, I da Portaria RFB nº 1.750, de 2018, foi realizada Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.

1.5 MULTA POR INEXATIDÃO DE DECLARAÇÕES - Verificou-se os lançamentos declarados na EFD - Contribuições e extraiu-se as informações inseridas sobre a receita bruta e os créditos.

- Ocorre que os valores declarados são divergentes dos demonstrados nesta fiscalização. A receita bruta declarada na EFD - Contribuições é diferente daquela extraída da ECD. Os créditos declarados também são diferentes dos montantes aceitos por esta Fiscalização.

- A apresentação da EFD - Contribuições com incorreções ou omissões acarreta ao infrator multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração (art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 2012 combinado com art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991).

- Para o cálculo dessa multa não é relevante se a imprecisão representa um crédito ou, de forma oposta, representa um débito, uma vez que o que se sanciona é a omissão ou incorreção nas informações prestadas.

- Foram elaboradas as tabelas contendo os valores demonstrados por esta Fiscalização, os valores declarados e o módulo da diferença entre eles. As diferenças apontadas têm duas origens distintas: as receitas e os créditos.

- Partindo-se das diferenças totais apuradas foi elaborada a demonstração dos montantes mensais da multa do art. 12, II da Lei nº 8.218/1991, conforme "Tabela doc. 2019-125".

2 Impugnações

2.1 IMPUGNAÇÃO DA EMPRESA AUTUADA Após ser intimada a Interessada apresentou a impugnação de fls. 432/455, aduzindo, em síntese, que:

2.1.1 Improcedência do lançamento - Conforme disposto na legislação tributária a base de cálculo do PIS e da Cofins é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil deduzidas as situações previstas em lei, dentre elas as "vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos".

- A Autoridade fiscal promoveu o lançamento tributário alegando que a Impugnante reduziu indevidamente a base de cálculo do PIS e da Cofins através de devoluções inexistentes, pelo fato de não haver saída de numerário do Caixa/Bancos, inexistência de boletos de frete e por ser as notas fiscais de devolução de emissão da própria empresa.

- As devoluções em pauta são devoluções simbólicas denominadas "concessão de créditos para devolução futura", que contemplavam casos em que havia a entrega de mercadoria em desacordo com o pedido e eram situações bem específicas de negociação.

- Para evitar a diminuição do fluxo de caixa concedia-se ao cliente um crédito em mercadoria, ao invés de devolução em numerário ou cheque. O impacto patrimonial sobre o balanço é exatamente o mesmo, pois ocorre idêntica diminuição do Patrimônio Líquido, tanto no caso de devolução normal como na devolução simbólica.

- Na devolução normal ocorre uma redução do Ativo pela redução da conta Caixa/Bancos (saída de numerário) e na devolução simbólica uma redução da conta Adiantamento de Clientes (concessão de crédito para devolução futura), ou seja, em ambos os casos existe uma redução da receita em função da diminuição do Patrimônio Líquido ocasionado pela

redução de uma conta de Ativo (PL = A - P) e isto afeta a apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins. Exemplificando:

CONTA DO ATIVO	HISTORICO	VALOR DA OPERAÇÃO	IMPACTO NA RECEITA (BC PIS/COFINS)
CAIXA/BANCOS	DEVOLUÇÃO NORMAL	100	(100)
ADIANTAMENTO DE CLIENTES	CONCESSÃO DE CRÉDITO PARA DEVOLUÇÃO FUTURA	100	(100)

- A devolução simbólica era uma operação específica que precisava ser registrada pela contabilidade e segundo interpretação da empresa essa foi a melhor forma de consigná-la.

- Ainda que a escrituração comercial contivesse alguns erros e algumas inconsistências isso não poderia implicar na sua imprestabilidade para fins de apuração do PIS e da Cofins.

- Seria necessário que as irregularidades estivessem identificadas, circunstanciadas e quantificadas para assim aferir seus efeitos na lisura da apuração dos resultados e se poder cogitar da referida redução indevida da base de cálculo do PIS e da Cofins. Sequer foi elaborado demonstrativo pela Fiscalização que permitisse aferir os efeitos dos valores apontados no resultado do exercício: "redução indevida da receita bruta". Some-se a isso o fato de que a possibilidade de se identificar os erros ocorridos já desqualificaria a dita autuação.

- Demonstra-se, assim, que os documentos solicitados pela Auditoria Ite foram apresentados e as devoluções com concessão de crédito restaram comprovadas, não se verificando qualquer irregularidade relacionada que justificasse os Autos de Infração lavrados.

2.1.2 Inaplicabilidade da multa qualificada de 150% - Os administradores não tiveram ânimo de reduzir o montante do imposto devido inserindo devoluções falsas em sua contabilidade. A Impugnante já registrou que determinadas operações de devolução tratavam-se de devoluções simbólicas fruto de entrega em desacordo com o pedido. Não procede a acusação de existência de devoluções falsas.

- A Impugnante reconhece que as devoluções em comento não se tratavam de uma devolução propriamente dita e sim de uma devolução simbólica oriunda de entrega de mercadoria em desacordo com o pedido.

- Contudo, isto não ocorreu de forma proposital com o intuito de burlar a Fiscalização ou de sonegar impostos. Foi fruto de mera interpretação contábil para registro do fato, o que, admite-se, pode ter sido um erro de metodologia contábil. Mas diga-se: o único erro foi o de não detalhar melhor a descrição do fato. É um erro indesculpável, mas não passa disso. Um erro. Ou seja, isso não se deu com o intuito de sonegar tributos ou cometer fraudes.

- Fato reconhecido pela Auditoria fiscal, inclusive, é que a pessoa jurídica apurou e pagou os tributos devidos sobre seu Lucro Real, além das contribuições sociais e previdenciárias, todos calculados com base na mesma receita bruta de R\$ 16.232.118,58.

- Isto se comprova pela entrega tempestiva das DCTF, nas quais foram declarados e confessados todos os valores devidos. A própria Auditoria fiscal não identificou nenhuma irregularidade na entrega das DCTF e também nenhuma intempestividade nos pagamentos dos valores devidos, todos eles compatíveis com a receita registrada e contabilizada.

- Cabe observar que as supostas irregularidades foram apuradas através do confronto de informações disponibilizadas pela própria Impugnante, seja através do Sped Contábil Digital ou mesmo através de notas fiscais eletrônicas que são automaticamente reportadas à Receita Federal, Livro de Apuração do Lucro Real, Balancetes, DCTF e documentos apresentados no curso do procedimento fiscal. De modo que é totalmente desprovida de fundamento a aplicação de multa qualificada sob alegação de que a empresa intencionalmente teria impedido o Fisco de tomar conhecimento de quaisquer valores que pudessem servir de base para a tributação, tanto que a Fiscalização adotou a própria informação prestada pela empresa como fonte da autuação.

- O que houve foi a decisão da Auditoria de não concordar com o procedimento contábil da empresa e dessa forma modificar a forma de apuração do PIS e da Cofins, tomando por base a mesma receita bruta contabilizada, registrada e declarada pela empresa no SPED, nos livros e documentos apresentados e desconsiderar a redução da receita bruta ocasionada pelas devoluções de remessas derivadas de pedidos feito em desacordo ao contratado.

- A aplicação da multa qualificada exige a presença de dolo específico, devendo ser comprovado que o sujeito passivo praticou condutas com a intenção de atingir resultado específico de camuflar a ocorrência dos fatos geradores. Este intuito não foi comprovado pela Autoridade fiscal que decidiu por aplicar a multa qualificada tão-somente por ter decidido de forma unilateral que as devoluções inexistiram. Sequer indícios de fraude foram demonstrados nestes autos.

- A penalidade qualificada a que alude o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, foi criada com o objetivo de penalizar o contribuinte que vai além da omissão: aquele que usa de subterfúgios ilícitos para escapar à obrigação tributária. Mas a conduta fraudulenta assim constatada deve ser provada. Não se pode presumir a conduta fraudulenta.

- É imperioso destacar que os julgados que originaram as duas Súmulas do CARF que versam sobre a multa qualificada - a Súmula nº 14 e a Súmula nº 25, esta última vinculante - traduzem o pensamento uniforme daquele órgão, segundo o qual para tipificar a conduta como dolosa e qualificar a multa de ofício é requisito de validade indicar o fato típico cometido pelo contribuinte e tido, legalmente, como infracional.

- Assim, a qualificação da multa importaria em equiparar uma prática claramente identificada aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, notas fiscais inidôneas, falsificação documental, documento concedido a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais inexistentes (frias), notas paralelas e que tais. Mas nenhuma dessas situações foi encontrada pela auditoria no presente caso.

- Há, pois, neste caso, a ausência inegável do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar e reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Pelo contrário, todos os dados obtidos pela Fiscalização para quantificação dos tributos foram extraídos da própria contabilidade da Autuada.

- Cita julgados proferidos pelo CARF em que se exige o evidente intuito de fraude para qualificação da multa de ofício.

2.1.3 Indevida imputação de responsabilidade solidária aos sócios - O Termo de Verificação Fiscal atribuiu responsabilidade solidária a todos os sócios da Impugnante em razão de suposta contabilização de devoluções inexistentes. A acusação de fraude é muito grave e se faz necessário provar que tenha havido o dolo, a vontade livre e consciente de cometer uma fraude.

- Não se encontra nos autos nenhum documento ou declaração que possa levar à certeza de que os agentes tenham efetivamente praticado as condutas ilícitas a eles atribuídas pelo Fisco. Pelas funções que desempenhavam na empresa jamais poderiam "contabilizar", "declarar" e "utilizar" créditos.

- Note-se que no Termo de Verificação o Agente Fiscal não faz referência a qualquer intimação que tenha sido lavrada questionando os agentes da suposta conduta ilícita ou a respeito das "inconsistências" detectadas, ou mesmo solicitando esclarecimentos no tocante as devoluções supostamente inexistentes.

- Não existe dúvida de que os sócios e os administradores deveriam ter sido intimados para se pronunciar nos autos e esclarecer suas respectivas funções dentro da empresa. Nenhum deles detinha qualquer ingerência ou controle sobre a contabilidade da empresa e suas responsabilidades e atividades concentravam-se em outros setores totalmente distintos: comercial, logística, recursos humanos, etc.. Não houve nenhuma diligência por parte do Fisco para averiguar e constatar as atividades realizadas por cada um dos sócios/administradores.

- Não existe nos autos um único parágrafo descrevendo as atividades precípua do Sr. Orlando, do Sr. Leonardo, do Sr. Rafael ou do Sr. Victor. Em que local trabalhavam? Na matriz? No estoque? Na filial? Que atividades desempenhavam? Trabalhavam em vendas? Trabalhavam em recursos humanos? Trabalhavam no setor financeiro? Quem eram seus subordinados? Se nenhuma dessas questões podem ser respondidas, em que critério se baseou a Autoridade fiscal para capitular a prática de conduta ilícita? Simplesmente por que constavam no Contrato Social como sócios e administradores? Enfim, qual o ato de gestão praticado pelos sócios que ensejou o suposto ilícito?

- Vale destacar que em nenhum momento o contador da empresa foi intimado para que pudesse esclarecer o procedimento fiscal adotado pela Multitec. Tudo fica muito vago e não existe prova concreta da participação efetiva dos sócios na conduta que o Fisco supôs como ilícita. Trata-se de verdadeiro cerceamento de defesa a imputação de tamanha responsabilidade aos sócios sem antes dar-lhe a devida oportunidade de manifestação.

- Para fundamentar a responsabilização dos sócios o Agente fiscal invocou o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN. Referido dispositivo alberga a responsabilidade pessoal.

- O Agente fiscal pode ter erigido a regra-matriz de incidência tributária, mas deixou de fazê-lo em relação à regra-matriz de incidência da responsabilidade. Seria necessário, minimamente, que a conduta que levou à imputação da responsabilidade solidária fosse minuciosamente descrita. Nesse sentido invoca-se a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 562.276/PR, ao qual foi atribuída repercussão geral. Não há, no caso, responsabilidade solidária, tampouco a pessoal aludida no dispositivo mencionado pela Fiscalização.

- Quanto à imputação da responsabilidade pessoal, prevista no art. 135, III, do CTN, também deve ser considerado que a Auditoria não identificou e nem individualizou as condutas que teriam sido praticadas pelos sócios com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. E, assim não erigiu a regra-matriz de incidência da responsabilidade pessoal de cada um dos sócios.

- Não se pode negar que o não pagamento do tributo seja infração à lei, mas esta infração é praticada pela pessoa jurídica e não pela pessoa dos sócios. Desta forma, ainda que haja infração à lei pelo não pagamento do tributo, para que haja a correta aplicação do art. 135 é necessário perscrutar quem infringiu a lei, se foi a pessoa jurídica ou se foram os sócios.

- Imputou-se responsabilidade pelo simples fato de que o nome das pessoas constava do contrato social da empresa, situação que se revela absolutamente incabível. Quando não se prova o excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto não se pode manter a responsabilidade para o representante legal.

- Na responsabilidade de terceiros se faz necessário indicar a conduta ilícita praticada pelo agente e o reflexo desta no não pagamento do tributo e isto não foi demonstrado nos autos. Pergunta-se: em que parte dos autos está cabalmente demonstrada a conduta omissiva ou comissiva que resulte na ocultação de um fato jurídico relevante ao conhecimento das autoridades fiscais, como por exemplo, suprimir ou reduzir tributo mediante omissão de informação, declaração falsa, falsificação de documento fiscal ou rasura em livro fiscal?

- O mero não recolhimento do tributo não configura infração para fins de assunção de responsabilidade, pois se toda a dívida tributária significasse infração à lei não haveria razão para existir a norma de exceção do art. 135 do CTN. De fato, não se pode admitir uma interpretação da lei que signifique a sua própria negação. Esta posição é pacífica no Superior Tribunal de Justiça - STJ.

- Imprescindível a comprovação do intuito precípua de fraudar a lei ou contrato social para auferir vantagem indevida, posto que o art. 135 do CTN não traz hipótese de responsabilidade objetiva. E como já sobejamente demonstrado a Auditoria fiscal não descreveu nem individualizou as condutas dos sócios que teriam sido praticadas com infração à lei, ao contrato social ou estatuto e, também, não editou a regra-matriz de imputação da responsabilidade pessoal.

- Diante do exposto, deve ser excluída a responsabilidade de todas as pessoas citadas, pois não restou justificada e comprovada a responsabilidade tributária, conforme os dispositivos legais que embasaram a sua atribuição aos sócios.

2.1.4 Incorreção do cálculo da multa regulamentar - A receita bruta apurada e declarada pela empresa foi de R\$ 16.232.118,51, conforme confirmado pela própria Autoridade fiscal no item 26 do TVF, ou seja, considerando o valor da multa lavrada de R\$ 217.129,44, sem entrar no mérito de diferenças ou omissões na EFD - Contribuições, a multa aplicada superou o limite legal de 1% da receita bruta auferida que seria de R\$ 162.321,19 (1% de R\$16.232.118,51).

- Pela análise dos itens 91 e 92 do TVF fica patente que a Autoridade fiscal utilizou metodologia, para apuração da multa, não prevista no ordenamento legal. É indispensável para validade do lançamento da multa o fundamento legal utilizado para apuração do seu valor.

- No entanto, verifica-se que a Autoridade fiscal não mencionou no Auto de Infração e nem no Termo de Verificação Fiscal qual o fundamento legal que sustenta a metodologia utilizada no cálculo e na apuração da multa lançada.

2.1.5 Efeito confiscatório - A multa aplicada tem efeito confiscatório, uma vez que o seu valor extrapolou o limite máximo de 1% da receita bruta estipulado no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

- Está patente nos autos a abusividade das multas aplicadas, uma vez que houve a aplicação em conjunto da multa de ofício de 75% sobre a diferença de crédito do PIS e da Cofins e da multa regulamentar de 1,34% sobre os mesmos créditos presentes na EFD - Contribuições.

- Segundo a legislação em vigor não se pode penalizar duplamente pelo mesmo ato (princípio da consunção), ultrapassando os limites legais da racionalidade e da proporcionalidade pela cominação de dupla penalidade.

- Assim sendo, não merece prosperar a multa regulamentar, por se materializar desproporcional e confiscatória.

2.1.6 Ampla defesa e aplicação de penalidade menos gravosa - Faz-se necessário ressaltar que a Impugnante não foi intimada pela Autoridade fiscal de que não estaria cumprindo adequadamente as exigências de preenchimento da referida obrigação acessória, para que pudesse se manifestar ou talvez retificá-las, se necessário. Tendo a empresa apresentado os arquivos e sistemas dentro do prazo legal, caberia ao Auditor-fiscal intimar o contribuinte solicitando esclarecimentos das incorreções encontradas, dando prazo para sua manifestação. Como inexistiu intimação, im procedente é a aplicação da multa.

- Importante salientar que com a revogação tácita do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação do art. 8º da Lei 12.766, de 2012, é imperioso a aplicação da retroatividade benigna em caso de multa por apresentação de arquivos digitais com incorreções, com penalidade menos gravosa, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. A jurisprudência do CARF tem aplicado esse entendimento (Acórdão 9303-008.133 e Acórdão 1201-001.922).

2.1.7 Pedidos 1) Requer seja decretada a IMPROCEDÊNCIA dos lançamentos de PIS e Cofins, visto que não restou comprovada a inexistência das devoluções referentes aos pedidos entregues em desacordo ao contratado, como também não foi demonstrada a existência de conduta subjetiva visando redução de tributo;

2) Requer seja EXONERADA a MULTA QUALIFICADA, uma vez que não foi dada oportunidade de manifestação nos autos aos responsáveis tributários e também não foi comprovada a conduta caracterizadora da sonegação com intuito doloso de fraude;

3) Requer seja exonerada a IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA atribuída aos sócios da Impugnante, em razão de não restar comprovada a conduta individual praticada por cada um deles com excesso de poderes, infração à lei ou a contrato social e estatuto.

4) Requer seja decretada a IMPROCEDÊNCIA da multa regulamentar pelos seguintes motivos:

4.1) Inexistência de fundamentação legal na metodologia aplicada pela Autoridade fiscal na apuração da multa e pelo descumprimento do limite máximo legal do valor da multa;

4.2) Por se materializar desproporcional e confiscatória;

4.3) Im procedência da penalidade aplicada pela Fiscalização tendo em vista que não foi respeitado o princípio da ampla defesa e também:

4.3.1) O artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991 foi tacitamente revogado pelo artigo 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a alteração promovida pela Lei nº 12.766, de 2012;

4.3.2) O artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN assegura a aplicação retroativa da atual redação do mesmo artigo 57 da referida MP, na redação atribuída pela Lei nº 12.873, de 2013, posto que cominou penalidade menos severa que a prevista ao tempo da prática da infração.

5) Protesta, finalmente, pela juntada de documentos que se fizerem necessários.

2.2 IMPUGNAÇÕES DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS Os responsáveis solidários apresentaram impugnações com idêntico teor repisando os argumentos de defesa expostos no tópico 2.1.3 da impugnação da empresa autuada (Indevida imputação de responsabilidade solidária aos sócios) e alegando, em complemento, o seguinte:

2.2.1 Inaplicabilidade da representação fiscal para fins penais - Os administradores não tiveram ânimo de reduzir o montante do imposto devido, inserindo devoluções falsas em sua contabilidade. Já se registrou que determinadas operações de devolução tratavam-se de devoluções simbólicas fruto de entrega em desacordo com o pedido. Não procede a acusação de existência de devoluções falsas.

- Os Impugnantes reconhecem que as devoluções em comento não se tratavam de uma devolução propriamente dita e sim uma devolução simbólica oriunda de entrega de mercadoria em desacordo com o pedido. Contudo, isto não ocorreu de forma proposital com o intuito de burlar a Fiscalização ou de sonegar impostos. Foi fruto de mera interpretação contábil para registro do fato, o que, admite-se, pode ter sido um erro de metodologia contábil. Mas diga-se: o único erro dos Impugnantes foi o de não detalhar melhor a descrição do fato. É um erro indesculpável, mas não passa disso. Um erro. Ou seja, isso não se deu com o intuito de sonegar tributos ou cometer fraudes.

- No caso de crime de sonegação e fraude só há crime se for comprovada a fraude. Como se pode atribuir essa conduta criminosa se, como afirma a Fiscalização, há apenas uma suposição de “ânimo” de reduzir o montante do imposto devido!

- Cabe observar que as supostas irregularidades foram apuradas através do confronto de informações disponibilizadas pela própria empresa, seja através do Sped Contábil Digital ou mesmo através de notas fiscais eletrônicas que são automaticamente reportadas à Receita Federal, Livro de Apuração do Lucro Real, Balancetes, DCTF e documentos apresentados no curso do procedimento fiscal.

- De modo que é totalmente desprovida de fundamento a aplicação de multa qualificada sob alegação de que a empresa intencionalmente teria impedido o Fisco de tomar conhecimento de quaisquer valores que pudessem servir de base para a tributação.

- É princípio geral de direito universalmente conhecido que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar comprovados. Trata-se de aplicar uma sanção e, nessas condições, o direito o faz com cautelas, para evitar abusos e arbitrariedades. Acrescente-se, ainda, que o evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

- Há, pois, neste caso, a ausência inegável do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar e reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Pelo contrário, todos os dados obtidos pela Fiscalização para quantificação dos tributos exigidos foram extraídos da própria contabilidade da Autuada.

2.2.2 Pedidos - Os responsáveis tributários pleiteiam a exoneração da IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA que lhes foi atribuída, em razão de não restar comprovada a conduta individual praticada por cada um deles com excesso de poderes, infração à lei ou a contrato social e estatuto.

Em decisão por unanimidade, a 6ª TURMA/DRJ06 votou para julgar procedente em parte a Impugnação, para excluir do polo passivo das autuações todos os responsáveis solidários e para reduzir a multa regulamentar, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 DIREITO PROBATÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova incumbe ao Fisco, quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao contribuinte, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO EM CASO DE FRAUDE. POSSIBILIDADE.

O percentual de multa de ofício será duplicado no caso de fraude, assim entendida toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Hipótese em que a Autoridade lançadora qualificou a multa de ofício pelo fato de a Fiscalizada não ter apresentado qualquer documento fiscal relacionado às supostas devoluções de mercadoria, assim como pela comprovação, junto aos clientes da Autuada, de que não ocorreram as devoluções, o que demonstra a intenção de reduzir o montante dos tributos devidos, mediante a inserção, na contabilidade, de devoluções falsas, o que caracteriza a conduta descrita como fraude no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

ADMINISTRADOR. RESPONSABILIZAÇÃO POR ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL. REQUISITOS.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do, CTN reclama a presença de dois requisitos: a) a qualidade de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica ao tempo do vencimento dos débitos inadimplidos; e b) que os créditos decorram de obrigações tributárias resultantes de atos praticados pelos administradores com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Hipótese em que a Autoridade fiscal não comprovou que os créditos constituídos decorreram de atos efetivamente praticadas pelos administradores da empresa fiscalizada.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 **EFD - CONTRIBUIÇÕES. APRESENTAÇÃO COM OMISSÕES E INCORREÇÕES. MULTA. ERRO DE FATO NA IMPOSTAÇÃO DOS VALORES NO SISTEMA DA RFB.**

A apresentação da EFD - Contribuições com incorreções ou omissões acarretará a aplicação, ao infrator, da multa equivalente a 5% sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se referir a escrituração.

Hipótese em que a Autoridade lançadora, embora tenha calculado corretamente os valores mensais da penalidade aplicada no Termo de Verificação Fiscal - TVF, incorreu em erro de fato ao transportá-los para o sistema da RFB, devendo prevalecer o cálculo efetuado no TVF.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA POR APRESENTAÇÃO DA EFD - CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INCORRETAS E OMISSAS. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A aplicação do princípio da absorção ou consunção na esfera tributária pressupõe a exigência de mais de uma penalidade sobre a mesma base de cálculo.

Hipótese de inaplicabilidade do referido princípio, dado que a base de cálculo da multa de 75% é a totalidade ou diferença das contribuições devidas, enquanto a base de cálculo da multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é o valor das operações correspondentes às informações omitidas ou prestadas incorretamente na EFD - Contribuições, ou seja, inexistente identidade de bases de cálculo das multas aplicadas.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA POR APRESENTAÇÃO DA EFD - CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INCORRETAS E OMISSAS. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Revela-se possível a cumulação da multa de ofício de 75% com a multa por apresentação da EFD Contribuições com informações incorretas ou omissas, na medida em que esta é aplicada por descumprimento de obrigação acessória (obrigação de natureza não patrimonial), ao passo que aquela é aplicada por descumprimento de obrigação principal (obrigação de natureza patrimonial).

EFD CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÃO. PRODUÇÃO DE EFEITOS.

O arquivo retificador da EFD Contribuições não produzirá qualquer efeito, em relação aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto a alteração de débitos em relação aos quais o contribuinte já tenha sido intimado do início do procedimento fiscal ou quando tiver por objeto a alteração de créditos examinados em procedimento de fiscalização.

NORMA ESPECIAL E NORMA GERAL. REVOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é norma específica em relação ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, uma vez que as penalidades previstas neste se referem às obrigações acessórias relativas aos tributos pela RFB prestadas em formato não digital, ao passo que as penalidades previstas naquele se referem às obrigações acessórias prestadas por meio de sistemas de processamento eletrônico de dados, vale dizer, em formato digital. Descabe falar em revogação tácita do primeiro pelo segundo, porquanto, nos termos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, lei geral não revoga lei especial.

RECURSO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE SUJEITO PASSIVO DA LIDE. REQUISITOS.

O recurso de ofício previsto no § 2º do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, reclama a presença cumulativa de dois requisitos: 1) que a decisão de 1ª instância exclua sujeito passivo da lide; e 2) que o valor total do tributo e dos encargos de multa lançado seja superior a R\$ 2.500.000,00, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. Hipótese em que descabe o recurso de ofício, uma vez que o valor total dos tributos acrescido das respectivas multas de ofício e da multa regulamentar é inferior a R\$ 2.500.000,00.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II– DOS FATOS

III – DA ACUSAÇÃO FISCAL - TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

IV- IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

V – INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

VI – DA MULTA REGULAMENTAR

VI.1. DA INCORREÇÃO DO CALCULO DA MULTA

VI.2. DO EFEITO CONFISCATÓRIO

VI.3. DA AMPLA DEFESA E DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE MENOS GRAVOSA

VII – DO TEOR DO ACÓRDÃO Nº 106-000.892 DA 6ª TURMA DA DRJ/06

VIII- DO PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

Diante do exposto, requer seja processada e julgada o presente Recurso Voluntário, para que:

1- seja decretada a IMPROCEDÊNCIA dos lançamentos de PIS e da COFINS, visto que não restou comprovada a inexistência das devoluções referentes ao pedido entregues em desacordo ao contratado, como também não foi demonstrada a existência de conduta subjetiva visando redução de tributo;

2- também, em razão disso seja EXONERADA a MULTA QUALIFICADA, uma vez que não foi dada oportunidade de manifestação nos autos aos responsáveis tributários, e também não foi comprovada a conduta caracterizadora da sonegação com intuito doloso de fraude;

3- Seja decretada a IMPROCEDÊNCIA da Multa Regulamentar pelos seguintes motivos:

4.1 Inexistência de fundamentação legal na metodologia aplicada pela autoridade fiscal na apuração da multa, e pelo descumprimento do limite máximo legal do valor da multa;

4.2 Por se materializar desproporcional e confiscatória.

4.3 Improcedência da penalidade aplicada pela fiscalização tendo em vista que não foi respeitado o princípio da ampla defesa e também:

a) o artigo 12 da Lei nº 8.218/91 foi tacitamente revogado pelo artigo 57 da MP nº 2.158-35/01, com a alteração promovida pela Lei nº 12.766/12;

b) o artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN assegura a aplicação retroativa da atual redação do mesmo artigo 57 da referida MP, na redação atribuída pela Lei nº 12.873/13, posto que cominou penalidade menos severa que a prevista ao tempo da prática da infração.

No que tange à redução do valor lançado e à exclusão da responsabilidade dos sócios, REQUEREMOS desde já o trânsito em julgado em definitivo dessa matéria e o correspondente envio para a unidade competente da Receita Federal do Brasil para das devidas providências, inclusive no que tange a medidas coercitivas de ordem patrimonial veiculadas através dos respectivos processos de Arrolamento de Bens e Direitos vinculados ao presente processo.

Protesta, finalmente, pela juntada de documentos que se fizerem necessários.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Aline Cardoso de Faria**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo preliminares a serem apreciadas, passa-se ao exame do mérito.

I – Do mérito

O presente lançamento tributário decorre da constatação pela autoridade fiscalizatória de redução indevida da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS face a verificação de operações de devoluções inexistentes.

Irresignada com a decisão da DRJ, que excluiu do polo passivo os responsáveis solidários e manteve a autuação fiscal em sua integralidade, a Recorrente empreende resumidamente á fl. 624 a seguinte argumentação:

(...) mesmo não concordando com a sistemática adotada pela empresa, verifica-se que houve idêntica redução patrimonial afetando da mesma forma a base de cálculo das contribuições. Ou seja, não houve redução de tributo, e para qualificar a multa seria necessário individualizar e caracterizar a conduta do agente para provar que houve consciência e vontade. Por esta razão, seria indispensável que a autoridade lançadora, acaso não tivesse compreendido a sistemática contábil adotada e seus efeitos sobre o patrimônio líquido (redução de receita), como foi o caso, procedesse a intimação da impugnante para que esta apresentasse novas explicações a respeito das devoluções com concessão de créditos futuros, o que não foi feito.

Ainda que a escrituração comercial contivesse alguns erros, algumas inconsistências, isso não poderia implicar, de pronto, sua imprestabilidade para fins de apuração do PIS e da COFINS. Seria necessário que as irregularidades estivessem identificadas, circunstanciadas e quantificadas para assim aferir seus efeitos na lisura da apuração dos resultados e se poder cogitar da referida redução indevida da base de cálculo do PIS e da COFINS. Sequer foi elaborado demonstrativo pela fiscalização que permita aferir os efeitos dos valores apontados no resultado do exercício: “redução indevida da receita bruta”. Some-se a isso o fato de que a possibilidade de se identificar os erros ocorridos já desqualificaria a dita autuação.

Demonstra-se, assim, que os documentos solicitados pela auditoria lhe foram apresentados e as devoluções com concessão de crédito restaram comprovadas, não se verificando qualquer irregularidade relacionada que justificasse o auto de infração lavrado.

Nada obstante, não assiste razão à Recorrente.

Conforme esclarecido à fl. 556 do Acórdão recorrido, no Processo Administrativo Fiscal - PAF, a exemplo do que ocorre no processo civil, o ônus da prova incumbe ao Fisco quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao contribuinte quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, nos exatos termos do art. 373 do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao PAF por força do art. 15 do mesmo Código.

No caso em tela, a Recorrente não comprovou que houve a efetiva devolução das mercadorias, muito menos de que ocorreu o cancelamento das vendas.

Ademais, referida devolução não é, isoladamente, causa de exclusão das bases de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins. O que a legislação prevê é a exclusão, das bases de cálculo destes tributos, das vendas canceladas, nos termos do que dispõem os §§ 2º e 3º, V, “a” dos artigos 1º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, assim descritos:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Nesse contexto, a decisão exarada no Acórdão recorrido não merece reparo, pois consoante assentado pela DRJ “ainda que as devoluções tivessem ocorrido (o que não aconteceu), os créditos tributários constituídos permaneceriam íntegros, porquanto o cancelamento das vendas pressupõe o desfazimento do negócio jurídico e este não se harmoniza com a suposta “concessão de crédito para devolução futura”.

I.1 Da multa qualificada

A Recorrente se insurge contra a aplicação da multa qualificada previsão no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, com a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

A Fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada com os seguintes dizeres (Relatório Fiscal, fls. 33/34):

78. A fiscalizada foi especificamente intimada a comprovar as devoluções que contabilizou no ano de 2015.

79. Ao responder, a contribuinte insistiu que as devoluções de fato ocorreram, contudo asseverou que todos os documentos referentes a essas operações não foram encontrados devido a mudança de endereço ocorrida. Defendeu ainda que todas as devoluções se deram pelas mercadorias estarem em desacordo com o pedido. E ainda acrescentou que apesar das evoluções, os respectivos valores não foram devolvidos.

80. Contudo restou cabalmente demonstrado que a exceção das devoluções da empresa, XXXX, CNPJ JJ.JJJ.JJJ/JJJJ-JJ, todas as demais devoluções nunca ocorreram.

81. Além das alegações da fiscalizada serem inverossímeis, ainda foram ouvidos os clientes responsáveis pelas maiores devoluções e todos eles negaram a existência de devoluções.

82. Destarte os administradores da Multitec tiveram ânimo de reduzir o montante do imposto devido, inserindo devoluções falsas em sua contabilidade. Assim, os fatos se subsumem ao art. 72 da Lei 4.502/1964.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

Por consequência também se aplica aos fatos o art. 44, § 1º da Lei 9.430/1996, ficando a omissão da receita a sujeita a multa qualificada.

A DRJ manteve a aplicação da multa, nos seguintes termos:

Em outras palavras: a comprovação de que não houve a devolução das mercadorias (a própria Impugnante reconhece na peça impugnatória que “as devoluções em comento não se tratavam de uma devolução propriamente dita”), aliado à inserção na contabilidade da Interessada de devoluções inexistentes, revelam a conduta intencional e consciente com a finalidade de reduzir as bases de cálculo dos tributos devidos (dolo), o que efetivamente implicou na redução da contribuição para o PIS e da Cofins recolhidas.

O fato de a Fiscalização ter obtido as informações das supostas devoluções em documentos contábeis e fiscais apresentados pela Interessada no curso do procedimento fiscal em nada interfere na aplicação da multa de 150%, uma vez que a redução dos tributos devidos decorreu justamente da inserção voluntária na contabilidade de devoluções sabidamente inexistentes (fato confirmado pelos clientes da empresa autuada), com a finalidade única de reduzir o montante da contribuição para o PIS e da Cofins devidas.

Observo, por oportuno, que ao contrário do afirmado pela Impugnante, a qualificação da multa com base no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, não pressupõe, necessariamente, uma fraude documental (adulteração de comprovantes, notas fiscais inidôneas, falsificação documental, documento concedido a título gracioso, nota fiscal calçada, etc.), senão apenas

que tenha havido uma ação ou omissão dolosa do contribuinte cujo resultado se identifique com algum daqueles descritos no art. 72 do mencionado diploma legal.

Nesse contexto, entendo que deve ser mantida a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, uma vez que a Impugnante modificou, mediante conduta dolosa (exclusão das bases de cálculo das contribuições de vendas que não foram canceladas e cujas mercadorias não foram devolvidas), as características essenciais dos fatos geradores ocorridos (modificação do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária - base de cálculo), implicando na redução dos tributos devidos.

Nada obstante, nos termos da legislação mais benéfica, deve ser observado, no caso concreto, a superveniência do art. 14, da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

Pelo exposto, a multa qualificada de 150% deve ser reduzida ao percentual de 100%.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% por força do disposto no art. 14, da Lei nº 14.689/23.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria