



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720063/2018-03
ACÓRDÃO	3401-014.432 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL JOHNSON & JOHNSON INDUSTRIAL LTDA

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE PRAÇA. LEI Nº 14.395/2022, CARÁTER INTERPRETATIVO. ART. 106, I DO CTN. INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA.

O conceito de praça para o Valor Tributável Mínimo (VTM), é aquele estabelecido na Lei nº 14.305/2022, eis que tem o caráter interpretativo da norma, podendo ser realizado nos termos do art. 106, I do CTN.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-ICMS/IPI. INCONSISTÊNCIA FORMAL. OPORTUNIDADE DE REGULARIZAÇÃO CONCEDIDA PELA FISCALIZAÇÃO. RETIFICAÇÃO ESPONTÂNEA DO CONTRIBUINTE. BOA-FÉ OBJETIVA. VEDAÇÃO AO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO. *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*. *DUTY TO MITIGATE THE LOSS*. CANCELAMENTO DA SANÇÃO.

Configura-se ilegítima a aplicação de multa regulamentar por inconsistência em Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) quando a própria fiscalização concede ao contribuinte a oportunidade de retificar a declaração e este, agindo em boa-fé, procede à devida correção, sanando a falha formal.

A conduta da Administração Pública, ao intimar o contribuinte para regularizar a situação e, posteriormente, utilizar essa mesma regularização como fundamento para a imposição de penalidade, caracteriza comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), violando os princípios da boa-fé objetiva e da lealdade que devem nortear as relações jurídico-tributárias.

Ademais, a pronta retificação da escrituração pelo contribuinte, em resposta à intimação, evidencia o cumprimento do *duty to mitigate the*

loss, dever anexo da boa-fé objetiva, que impõe a minimização de eventuais prejuízos.

A penalização de uma conduta proativa e colaborativa, que não gerou prejuízo efetivo ao erário ou embaraço à fiscalização, desvirtua a finalidade da sanção e ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Precedente administrativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, por maioria, dar provimento parcial em relação ao VTM e ao cancelamento da multa regulamentar de EFD-ICMS/IPI. Vencidos a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio e o conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira que negavam provimento ao VTM.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Para julgamento, o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício interpostos contra o Acórdão nº 15-48.054 - 7ª Turma da DRJ/SDR, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONJUNTO DE PRODUTOS. ACONDICIONAMENTO. JUNTADA DAS EMBALAGENS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONJUNTO. POSIÇÃO DO OBJETO SUJEITO À ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

Caracteriza-se como industrialização na modalidade acondicionamento, para efeito de incidência do IPI, a anexação de um produto a outro, através da juntada de suas embalagens, por qualquer processo, para venda do conjunto de objetos, que deverá ser classificado na posição do objeto sujeito à alíquota mais elevada. Inteligência do Parecer Normativo CST n.º 112, de 16/07/1974.

ESTABELECIMENTOS REMETENTE E ADQUIRENTE. INTERDEPENDÊNCIA. EXISTÊNCIA DE ÚNICO DISTRIBUIDOR INTERDEPENDENTE NA PRAÇA DO REMETENTE. VALOR MÍNIMO TRIBUTÁVEL. PRÓPRIOS PREÇOS PRATICADOS PELO DISTRIBUIDOR INTERDEPENDENTE NO MERCADO ATACADISTA.

O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. Caso o estabelecimento industrial fabricante tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto. Inteligência do Parecer Normativo CST nº 44, de 1981.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na origem, temos Autos de Infração lavrados em face da Johnson & Johnson Industrial Ltda, versando sobre irregularidades na apuração do IPI. As infrações principais consistiram na tributação indevida à alíquota zero de saídas de produtos que deveriam ser tributados a 12% ou 22%.

No tocante aos conjuntos de produtos (kits) formados pela junção de embalagens, a decisão de primeira instância manteve o entendimento fiscal de que tal operação caracteriza industrialização na modalidade de acondicionamento. Fundamentou-se no Parecer Normativo CST

nº 112/1974, determinando que o conjunto deve ser classificado na posição do objeto sujeito à alíquota mais elevada.

Quanto aos produtos da linha Sundown Gold, o acórdão confirmou a reclassificação fiscal proposta pela fiscalização, que os enquadrou como preparados bronzeadores (alíquota de 12%) em vez de protetores solares (alíquota zero), baseando-se na presença de propriedades bronzeadoras nos produtos.

O ponto central da autuação, contudo, refere-se ao Valor Tributável Mínimo (VTM).

A decisão *a quo* ratificou a aplicação do VTM nas vendas realizadas a estabelecimento distribuidor com o qual a recorrente mantém relação de interdependência. A Turma Julgadora entendeu que, havendo distribuidor único interdependente, o valor tributável não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, o qual corresponde aos preços praticados pelo próprio distribuidor único. A decisão rejeitou a tese da contribuinte de que a praça limitar-se-ia ao município da indústria (São José dos Campos), argumentando que a distribuidora interdependente, ainda que situada fisicamente ou operando virtualmente, define o mercado atacadista daquela praça.

Durante o julgamento em primeira instância, o processo foi baixado em diligência para verificar a recomposição da escrita fiscal e o ajuste de créditos referentes a devoluções. A fiscalização realizou ajustes nos cálculos, aceitando parcialmente os créditos de devoluções, o que resultou na procedência parcial da impugnação para reduzir o crédito tributário original, mantendo-se, porém, a metodologia de cálculo do VTM e as multas aplicadas.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário visando o cancelamento integral da exigência.

Preliminarmente, arguiu a decadência do crédito tributário.

Sustentou que a reformulação dos cálculos pela fiscalização durante a diligência constituiu um novo lançamento ocorrido após o prazo de cinco anos do fato gerador (2014).

No mérito, a recorrente contesta a aplicação do VTM.

Argumentou que o conceito de praça deve ser estritamente geográfico, equivalendo ao Município do remetente (São José dos Campos). Como o estabelecimento atacadista interdependente que distribui os produtos situa-se em Nova Odessa (outra praça/município) e não há outro atacadista em São José dos Campos, a recorrente defende que não existe preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Consequentemente, o cálculo deveria seguir a regra subsidiária do artigo 196, parágrafo único, II do RIPI/2010 (custo de fabricação mais margem de lucro), e não os preços da distribuidora.

Subsidiariamente, caso mantido o critério de mercado atacadista, a recorrente alegou que a média ponderada de preços deveria incluir também os preços praticados pela própria indústria (remetente), conforme o Ato Declaratório CST nº 5/1982, e não apenas os preços da distribuidora, sob pena de distorção da base de cálculo.

Quanto à classificação fiscal, defendeu que o critério do PN CST 112/1974 (maior alíquota para kits) foi tacitamente revogado pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, devendo prevalecer a classificação pelo produto que confere a característica essencial.

Sobre a linha Sundown Gold, reiterou que são protetores solares registrados na ANVISA (Grau 2) e que a pigmentação é meramente estética, não possuindo função de bronzeamento que justifique a tributação majorada. Por fim, contestou a multa regulamentar por erros no SPED, alegando desproporcionalidade, ausência de prejuízo ao erário e correção anterior à lavratura do auto.

Em suas contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) defendeu que, quanto à decadência, a diligência fiscal apenas verificou a possibilidade de abater créditos de devolução, não constituindo inovação jurídica ou novo lançamento que reiniciasse a contagem decadencial.

No mérito do VTM, sustentou que o conceito de praça não pode se restringir aos limites geopolíticos do município, sob pena de esvaziar a norma antielisiva.

Argumentou que, sendo a distribuidora interdependente a adquirente exclusiva ou preponderante, seus preços de venda definem o mercado atacadista para fins de VTM,

independentemente de sua localização física, conforme Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012.

Sobre o cálculo da média ponderada, a Fazenda rechaçou a inclusão dos preços da própria indústria. Argumentou que o objetivo da norma do VTM é justamente desconsiderar o preço de saída da indústria (presumivelmente artificial entre partes relacionadas) para tributar sobre o valor real de mercado; logo, incluir o preço da indústria no cálculo anularia a eficácia da norma.

Quanto à classificação fiscal, defendeu a vigência do PN CST 112/1974 para fins de IPI e a correção da tributação da linha Sundown Gold devido às suas propriedades bronzeadoras.

Por fim, pugnou pela manutenção das multas, afirmando que a correção de dados no SPED após o início do procedimento fiscal não configura denúncia espontânea e que a penalidade é devida pelo descumprimento da obrigação acessória.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **George da Silva Santos**, relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário possui, dentre outras causas de pedir, argumentos voltados à aplicação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o que, em última análise, consiste em controle de constitucionalidade e esbarra na Súmula 2 do CARF.

Os demais requisitos foram preenchidos, pelo que conheço do recurso, em parte.

Também conheço do Recurso de Ofício à vista da alçada.

2 PRELIMINARES

A Recorrente afirma que a diligência determinada pela DRJ teria modificado o critério material do lançamento, ensejando, na prática, novo lançamento em momento posterior ao prazo decadencial, o que levaria à extinção do crédito tributário.

Não há como acolher essa tese.

A diligência, nos termos do Decreto nº 70.235/72, é instrumento destinado a esclarecer fatos, complementar provas ou ajustar elementos quantitativos do lançamento. No caso dos autos, a diligência não alterou a norma de incidência, não substituiu a fundamentação legal, nem agravou a exigência. O que houve foi a reconstituição dos cálculos para simular o efeito de determinados créditos de devolução que a própria contribuinte passou a pleitear, com reflexos apenas numéricos na base de cálculo do IPI e das multas.

Se houvesse mudança de critério jurídico ou agravamento do crédito, seria necessária a formalização de nova exigência, com auto de infração complementar ou ato equivalente, hipótese que não se verifica. O lançamento original permaneceu o mesmo em seu aspecto jurídico; foi apenas aperfeiçoado em sua dimensão numérica para refletir com maior precisão a realidade apurada.

O prazo decadencial, por sua vez, deve ser contado com base na regra aplicável ao tributo em questão, à luz do Código Tributário Nacional. A Recorrente não demonstra, de forma concreta, que o lançamento tenha sido formalizado após o prazo de cinco anos contado dos fatos geradores. Limita-se a tratar a diligência como se fosse um novo lançamento, o que não corresponde à natureza do ato praticado no processo administrativo.

Não se caracterizando novo lançamento, nem se verificando extrapolação do prazo legal para constituição do crédito, rejeito a preliminar de decadência.

A contribuinte sustenta que o lançamento estaria eivado de nulidade por falta de determinação da matéria tributável e por vício de motivação, em especial no tocante à qualificação dos chamados kits.

Também aqui não procede a alegação.

O auto de infração descreve os fatos geradores, identifica as operações examinadas, aponta as bases de cálculo e indica as normas infringidas, detalhando a forma de apuração do crédito tributário, com suporte na documentação fiscal e contábil da própria empresa, especialmente na EFD-ICMS/IPI e nas notas fiscais eletrônicas. A matéria tributável está claramente delimitada, tanto no que se refere às operações com conjuntos de produtos quanto às operações com distribuidora interdependente e à escrituração digital.

O que a Recorrente pretende, na verdade, é discutir o acerto da interpretação normativa adotada pela fiscalização, o que pertence ao campo do mérito. Divergência sobre a leitura de um Parecer Normativo ou sobre a extensão de dispositivos do RIPI não se confunde com ausência de motivação. Há fundamento explícito, ainda que a contribuinte discorde dele.

Assim, não se vislumbram vícios formais aptos a anular o lançamento. As discussões sobre kits, valor tributável mínimo e demais pontos devem ser enfrentadas como questões de mérito, e não como nulidade.

Afasto, portanto, as preliminares de nulidade.

3 MÉRITO

A controvérsia central, como bem delimitado desde o Relatório Fiscal e enfrentado pela DRJ, gravita em torno de dois núcleos materiais: (a) classificação fiscal/tributação de kits e produtos Gold e (b) VTM nas operações reputadas interdependentes — acrescidos da discussão acerca da multa regulamentar por EFD e dos consectários legais.

2.1. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ACONDICIONAMENTO – CONJUNTO DE PRODUTOS

A reclassificação fiscal mantida na origem decorre de dois eixos fáticos e jurídicos claramente delineados no procedimento fiscal e expressamente acolhidos pela DRJ: (i) a formação de kits/conjuntos por juntada de embalagens para venda conjunta e (ii) o enquadramento de determinados produtos Sundown Gold na TIPI (Ex 02 vs Ex 01), com repercussão direta na alíquota do IPI.

Quanto aos kits, a Fiscalização apurou que a recorrente, entre setembro e dezembro de 2014, tributou indevidamente saídas de conjuntos à alíquota zero, embora tais conjuntos fossem formados pela anexação de itens dos quais ao menos um era tributado a 12% ou 22%, concluindo que, caracterizado o acondicionamento, o conjunto deve seguir a posição sujeita à alíquota mais elevada, conforme a orientação do PN CST nº 112/1974 aplicada ao lançamento.

A DRJ enfrentou diretamente essa insurgência e manteve a conclusão fiscal por reconhecer que a anexação/juntada de embalagens para venda conjunta configura industrialização por acondicionamento, razão pela qual o conjunto deve ser classificado e tributado pela posição de maior gravame, reputando indevida a manutenção da alíquota zero quando o próprio kit contém item tributado a 12%/22%.

A legislação do IPI não se limita a olhar para o produto isolado.

O artigo 4º do RIPI/2010, ao disciplinar as modalidades de industrialização, prevê expressamente o *acondicionamento* como forma de industrialização, quando há alteração da apresentação da mercadoria para fins de comercialização. Cito, destacando:

Art. 4 o Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

A operação pela qual embalagens de diferentes produtos são unidas para compor um único conjunto de venda ao consumidor final enquadra-se, com naturalidade, nesse conceito.

No caso concreto, a empresa reuniu, em embalagem comum, diferentes produtos da sua linha, formando kits promocionais oferecidos ao mercado como um único item de venda.

Do ponto de vista do IPI, o que importa é que houve uma etapa adicional de preparação da mercadoria para o consumo, com agregação econômica de valor, e isso caracteriza industrialização por acondicionamento.

O Parecer Normativo CST nº 112/1974, que orienta a aplicação dessas regras, parte exatamente dessa premissa: quando há formação de conjunto por anexação de produtos para venda conjunta, o resultado da operação é um produto final, sobre o qual recai a incidência do IPI, e não uma simples soma neutra de itens. Por isso, a tributação deve considerar o conjunto, aplicando-se, em regra, a alíquota correspondente ao componente sujeito à maior carga tributária.

Esse parecer não foi superado pelo advento do Sistema Harmonizado.

O SH e suas regras gerais tratam da classificação fiscal em nível de NCM e têm função predominante no comércio exterior. Já o Parecer Normativo em questão é instrumento de interpretação da legislação interna do IPI, voltado a qualificar operações industriais e a definir a forma de incidência do imposto em situações específicas. São esferas diferentes, que dialogam, mas não se anulam.

Assim, ainda que a recorrente alegue superação do PN CST nº 112/1974 pelas Regras Gerais de Interpretação, o acórdão recorrido manteve o enquadramento adotado no lançamento, por considerá-lo aderente à disciplina do acondicionamento e aos elementos fáticos efetivamente constatados nas saídas, não havendo, no recurso, demonstração concreta capaz de afastar esse encadeamento decisório.

2.2. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

No tocante aos produtos Sundown Gold, o Relatório Fiscal consignou que determinadas mercadorias foram indevidamente enquadradas no Ex 02 (alíquota zero), porquanto exclui preparados com propriedades de bronzeadores, devendo tais itens ser tributados no Ex 01 (12%), reforçando o enquadramento com elementos da própria apresentação/comunicação comercial e com o histórico de a contribuinte tributar Sundown Gold a 12% em outras operações.

A DRJ manteve essa reclassificação, assentando que os produtos Gold se inserem no âmbito de preparados com propriedades bronzeadoras, razão pela qual não podem permanecer no Ex 02, devendo ser submetidos à alíquota de 12% (Ex 01), afastando, portanto, a tributação a zero adotada pela recorrente.

As razões recursais — inclusive a tentativa de distinguir bronzeador de pigmentação e a invocação de entendimento externo (COSIT) — não infirmam, no caso concreto, as premissas fáticas e jurídicas acolhidas no acórdão recorrido, que já reconheceu a incompatibilidade do Ex 02 com a presença de propriedades bronzeadoras e confirmou o enquadramento tributado a 12%.

Diante disso, à luz do quadro fático apurado e da fundamentação do acórdão recorrido, impõe-se manter a reclassificação fiscal nos dois capítulos — kits (acondicionamento por juntada de embalagens e tributação pela alíquota mais elevada) e Sundown Gold (afastamento do Ex 02 e enquadramento no Ex 01, 12%) — porquanto o Recurso Voluntário não traz elementos aptos a afastar a conclusão da Fiscalização tal como confirmada pela DRJ.

2.3. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO NAS OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE

A segunda matéria controvertida refere-se à aplicação do valor tributável mínimo nas vendas realizadas pela Recorrente para distribuidora com a qual mantém relação de interdependência econômica.

Aqui, reporto-me ao Acórdão nº 3401-013.652, de 27 de novembro de 2024, no Processo nº 13370.722417/2020-12, quando segui a divergência inaugurada pelo Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

O cerne da controvérsia reside na correta interpretação do conceito de praça para fins de apuração do Valor Tributável Mínimo (VTM) do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em operações realizadas entre estabelecimentos interdependentes, conforme previsto no Artigo 195, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010) e no Artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

Nesse sentido, a Lei nº 14.395, de 2022, ao introduzir o Artigo 15-A na Lei nº 4.502/1964, estabeleceu de forma expressa que "para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 desta Lei, considera-se praça o Município onde está situado o estabelecimento do remetente".

É imperioso reconhecer o caráter interpretativo da Lei nº 14.395/2022, em conformidade com o disposto no Artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal dispositivo permite a aplicação retroativa de leis expressamente interpretativas, desde que não impliquem a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

A análise do processo legislativo da referida lei corrobora essa compreensão, evidenciando que a intenção do legislador foi precisamente a de conferir segurança jurídica e pacificar o entendimento sobre o alcance do termo praça, que vinha sendo objeto de interpretações divergentes por parte da fiscalização.

Assim, a Lei nº 14.395/2022 não inovou no ordenamento jurídico, mas sim esclareceu o sentido e o alcance de uma norma preexistente, delimitando o conceito de praça ao âmbito territorial do município do remetente.

Qualquer interpretação que amplie esse conceito para além dos limites municipais, considerando, por exemplo, preços praticados em outras localidades ou estados, desvirtua a intenção legislativa e gera insegurança jurídica aos contribuintes.

Diante do exposto, e em consonância com o precedente invocado, entendo que a apuração do Valor Tributável Mínimo deve observar estritamente o preço corrente no mercado atacadista do município do remetente.

A inobservância dessa delimitação, por parte da autoridade fiscal, configura erro de direito que macula o lançamento, impondo-se o seu afastamento.

Acolho o recurso, no ponto.

2.4. DA MULTA REGULAMENTAR DE EFD-ICMS-IPI

A questão em análise transcende a mera formalidade da infração para adentrar nos princípios basilares que regem a atuação da Administração Pública, notadamente a boa-fé objetiva e a vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*).

É incontroverso que a fiscalização, ao identificar inconsistências na Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI), concedeu à contribuinte a oportunidade de retificação.

A empresa, por sua vez, agiu em conformidade com essa solicitação, apresentando o arquivo substituto e regularizando a situação. Ocorre que, posteriormente, a Administração utilizou essa mesma retificação como fundamento para a aplicação de multa regulamentar.

Tal conduta revela um comportamento contraditório por parte do Fisco. Não se pode, em um primeiro momento, induzir o contribuinte a sanar uma irregularidade e, em seguida, valer-se dessa mesma ação para impor uma penalidade.

A boa-fé objetiva, que deve nortear as relações jurídicas, inclusive as tributárias, impõe à Administração o dever de agir com lealdade e coerência, abstendo-se de atos que frustrem a legítima expectativa gerada no administrado.

Ademais, a atuação da contribuinte em retificar a EFD, atendendo à intimação fiscal, configura o cumprimento do dever de mitigar o próprio prejuízo (*duty to mitigate the loss*), um dos deveres anexos da boa-fé objetiva.

Ao corrigir a escrituração, a empresa buscou evitar ou minimizar qualquer potencial dano ao erário, demonstrando sua intenção de conformidade com a legislação.

Penalizar essa conduta proativa e colaborativa desvirtua o propósito da sanção, que deveria ser o de coibir a sonegação ou o descumprimento que gere efetivo prejuízo, e não o de punir a correção de falhas formais que não causaram embaraço à fiscalização ou perda de arrecadação.

Assim, a multa aplicada nessas circunstâncias carece de legitimidade, pois não se coaduna com os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e, sobretudo, da boa-fé objetiva, que impõem à Administração o dever de não se beneficiar de sua própria torpeza ou de comportamento que gere legítima expectativa de regularização sem ônus adicional, quando não há prejuízo material ao Fisco.

Acolho o recurso também neste ponto.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício e conheço, em parte, do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento em relação ao VTM e ao cancelamento da multa regulamentar de EFD-ICMS/IPI.

É o voto.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos