



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12154.722048/2020-50
ACÓRDÃO	3102-003.022 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNH INDUSTRIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2015, 2016

DECADÊNCIA. ART. 173, INC, I do CTN.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. MULTA.

Configurada a entrega de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso e dar provimento parcial a fim de reconhecer a decadência com relação aos períodos de abril a outubro de 2015; e ii) por maioria, para negar o

provimento quanto ao cancelamento da multa. Vencidas as conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Fábio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo trecho do acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 02/08) relativo a multa regulamentar no valor total de R\$ 29.990.303,34, decorrente da apresentação de EFD-CONTRIBUIÇÕES com informações inexatas, incompletas ou omitidas e exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, conforme detalhado no Relatório Fiscal de fls. 09/15, do qual consta:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), procedeu-se a fiscalização relativa ao PIS e à Cofins do período abril/2015 a dezembro/2016.

O foco do procedimento fiscal foi a verificação da procedência dos pedidos de ressarcimento – PER – de créditos, referentes ao período fiscalizado.

(...)

O trabalho de auditoria fiscal iniciou-se em 09/03/2020, com levantamento de informações acerca do crédito pretendido, tais como notas fiscais informadas pela contribuinte por meio do EFD – Contribuições e notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas, utilizando-se o aplicativo ReceitanetBX.

(...)

Durante análise das respostas apresentadas, diversos erros foram identificados na prestação de informações, na EFD-Contribuições, por parte da fiscalizada:

- Foi informado no Bloco F, natureza “Aquisição de bens para revenda”, valor referente a importação de bens – tal ocorrência está relacionada no Anexo I.

Segundo o artigo 20 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG, no caso de importação, deve ser emitida nota fiscal de entrada:

(...)

Tanto o é que, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, a contribuinte apresentou as NF de entrada, as quais deveriam ser registradas no Bloco C, e não no F.

- Da mesma forma, foi informado no Bloco F, natureza “Aquisição de bens utilizados como insumos”, diversos documentos referentes tanto a importação de bens como operações no mercado interno – tal ocorrência está relacionada no Anexo II.

Quanto aos bens importados, o item anterior já demonstrou a necessidade de emissão de NF de entrada a ser registrada no Bloco C. Quanto às operações no mercado interno, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, apresentou planilha relacionando diversos documentos, contendo o CNPJ do emitente e número das NF, dados inexistentes no registro efetuado no Bloco F. Mais uma vez, tais registros deveriam ser registrados no Bloco C, e não no F.

- Também houve lançamentos no Bloco F, natureza “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Trata-se de 2 CT-e (apresentados em resposta ao TIF), os quais deveriam estar lançados no Bloco D, e não no F – tais ocorrências estão relacionadas no Anexo III.

- Os lançamentos efetuados no Bloco F, natureza “Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa”, eram ausentes de informações importantes, como CNPJ do emitente dos documentos fiscais e a chave de acesso, sendo necessária intimação nesse sentido. Se registrados no Bloco correto – C – não haveria tal situação. Tanto é que em resposta (ao TIF), a contribuinte apresentou planilha com esses dados, podendo assim a fiscalização verificar a legitimidade dos créditos pretendidos – tais ocorrências estão relacionadas no Anexo IV.

- Quanto a natureza “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)”, a própria contribuinte reconheceu em resposta a intimação (TIF nº 5), que, erroneamente, informou itens, do grupo “instalações” no Bloco F130, quando deveriam ser no F120, e que, quanto ao grupo “Máquinas” e “Equipamentos” registrou como

“outra periodicidade” em vez de integralmente no mês de aquisição.
(...)

(...)

Tais ocorrências encontram-se no anexo V.

- Por fim, na natureza de base de cálculo “Outras operações com direito a crédito”, foram lançadas notas fiscais de serviços (resposta ao TIPF), as quais deveriam constar no Bloco A. Tais ocorrências encontram-se no Anexo VI.

Registre-se que não se está aqui analisando o mérito de gerar ou não gerar crédito das contribuições. Tal fato foi feito no procedimento fiscal, o qual gerou o Relatório de Auditoria Fiscal, com toda a análise realizada. O que se está externando no presente relatório é a incorreção na prestação das informações prestadas pela contribuinte, o que acarreta um cumprimento de obrigações acessórias de forma inexata.

A EFD - Contribuições trata-se de um arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, a ser utilizado, a partir de 01/01/2012, pelas pessoas jurídicas, sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real. Deverá ser nele escriturado as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, com base no conjunto de documentos representativos das receitas auferidas, bem como dos custos e despesas geradores de créditos da não-cumulatividade.

Deste modo, a EFD - Contribuições está dividida em blocos, possuindo informações dos documentos fiscais de entrada e de saída, além da apuração das contribuições, destacando-se os seguintes blocos:

- Bloco A: Documentos fiscais do ISS – Serviços
- Bloco C: Documentos fiscais do ICMS – Mercadorias
- Bloco D: Documentos fiscais do ICMS – Serviços
- Bloco F: Demais documentos e operações
- Bloco M: Apuração da contribuição e crédito do PIS/Pasep e Cofins

Como estabelece o Manual de Orientação do Leiaute da EFD – Contribuições, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 65, de 20 de dezembro de 2012, e nº 91, de 09 de dezembro de 2013, além do Guia Prático da EFD Contribuições, disponível no site do SPED:<<http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1989>> (acesso em: 16 de novembro de 2020), no bloco F (Demais Documentos e Operações) devem ser informadas as demais operações geradoras de

contribuição ou de crédito, que não devam ser informadas nos Blocos A, C e D.

O contribuinte, ao indevidamente escriturar no bloco F ocorrências que deveriam ser escrituradas no bloco C ou D da EFD, deixa de prestar informações de forma completa e exata sobre as ocorrências, já que os registros desse bloco, notadamente o registro F100, pelo seu caráter genérico, não prevê e não exige tantos campos como, por exemplo os registros C100, faltando às vezes informações básicas, como o nº de série do próprio documento fiscal e a identificação do participante.

A escrituração indevida dessas ocorrências no bloco F causou maiores dificuldades ao trabalho de Auditoria, com necessidade de mais intimações, que teve de realizar verificações adicionais, as quais, se essas ocorrências fossem escrituradas nos blocos corretos, com as informações pertinentes aos documentos fiscais, seriam realizadas de forma automática, ou por processamento posterior do arquivo Sped, ou mesmo na fase de validação do arquivo antes da sua entrega, bem como menor esforço por parte da própria empresa, para atendimento aos requerimentos fiscais.

(...)

2 Legislação aplicada

(...)

A empresa fiscalizada, sujeita à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, estava obrigada à entrega do EFD-Contribuições, conforme estabelece a IN RFB 1.252/12 e alterações posteriores:

(...)

Ainda a mesma Instrução Normativa, em seu art. 10, com redação vigente à época, estabelecia que a não apresentação da EFD-Contribuições no prazo ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

(...)

Já o seu texto atual remete à Lei nº 8.218/1991:

(...)

O art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece o seguinte:

(...)

É importante ressaltar que, no regime da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto as transações comerciais e transações financeiras representativas de receitas quanto despesas são importantes. Em regra, enquanto as receitas comporão a base de cálculo das contribuições, as despesas vão gerar créditos próprios do regime não cumulativo, a serem considerados no cálculo dos valores das contribuições a se pagar, ou suscetíveis de ressarcimento e compensação.

Com a publicação da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, que deu nova redação ao art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, foi estabelecida uma nova forma de cálculo das multas:

(...)

A análise sistemática das normas, a respeito do percentual, base de cálculo e limites, revela o seguinte: para a multa por cumprimento de obrigação acessória com incorreções, o percentual aumentou, mantendo-se a base de cálculo, porém limitado a 1% da receita bruta.

Dito isto, em virtude da retroatividade benigna, tais alterações legislativas devem ser consideradas, aplicando-se a penalidade menos gravosa, em obediência ao mandamento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código tributário nacional (CTN):

(...)

No caso da fiscalizada, tem-se o seguinte:

- A transmissão das EFD-Contribuições de todas as competências fiscalizadas se deu sob vigência anterior à Lei nº 13.670/2018, incidindo, a princípio o percentual de 3%, sem limitação;
- Mas, para as competências jan, fev, abr e ago/2016, a limitação (1% da receita bruta) criada pela nova Lei, se demonstra mais benéfica à contribuinte, mesmo com a majoração da multa para 5%;
- Já para as demais competências, a penalidade imposta pela MP nº 2.158-35/2001, norma em vigor quando da transmissão das EFD, se demonstra menos gravosa.

O fato gerador da multa por cumprimento de obrigação acessória, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, está previsto nos incisos dos citados artigos 57 e 12 (anteriormente transcritos). E ele, o fato gerador, ocorre na data da efetiva entrega do arquivo com as informações inexatas, incompletas ou omitidas.

3 Apuração da multa

Consideradas as ocorrências relacionadas nos Anexos I, II, III, IV, V e VI desse Relatório Fiscal, e os valores de receita bruta escriturados, chega-se aos seguintes valores das multas a serem aplicadas:

(...)”

Cientificado em 16/02/2021 (fl. 3886), o contribuinte apresentou, em 18/03/2021 (fl.3889), impugnação de fls. 3891/3914, da qual constam as seguintes alegações:

- a) Inexistência dos Supostos Erros de Preenchimento da EFD-Contribuições.

Não houve equívocos no preenchimento da EFD-Contribuições, posto que a impugnante efetuou os registros correspondentes com esteio no próprio Guia Prático da EFD-Contribuições. Nos termos do art. 1º da IN RFB nº 1252/2012, a EFD-Contribuições consiste no conjunto de escrituração de documentos fiscais e outras operações e informações de interesse da RFB, em arquivo digital, bem como no registro de apuração da contribuição ao PIS, da COFINS e da CPRB, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. O leiaute da EFD-Contribuições é organizado em Blocos e Registros, sendo que o Bloco A congrega as informações relativas a documentos fiscais de serviços (ISS), o Bloco C se refere a documentos fiscais de mercadorias (ICMS/IPI), o Bloco D recebe as informações de documentos fiscais de serviços (ICMS) e o Bloco F registra, residualmente, os demais documentos e operações. Dentro de cada um dos Blocos, são abertos registros, compostos de campos próprios e específicos a depender, sobretudo, da natureza da operação. Por exemplo, o Registro C100 é gerado para cada documento fiscal e no Registro F100, por sua vez, devem ser informadas as demais operações que, em função de sua natureza ou documentação, não sejam passíveis de serem escrituradas em registros próprios dos Blocos A, C e D. Neste caso, devem ser informadas operações representativas das demais receitas auferidas, com documentação que não deva ser informada nos demais blocos (tal como declarações de importação). A autuação, portanto, está contida nesse emaranhado de regras relativas ao preenchimento da EFD-Contribuições. E, basicamente, a fiscalização sustenta que parte dos registros foi feita em desacordo com o referido Manual. Por exemplo, o Fisco compreendeu que houve o preenchimento incorreto quando o registro foi feito no Bloco F e, no seu entender, deveria ter sido feito no Bloco C. Todavia, não se vislumbra os equívocos mencionados pelo Fiscal e será evidenciado que os registros feitos pela impugnante foram realizados conforme o Guia Prático da EFD-Contribuições.

a.1) Segundo o art. 9º da IN RFB nº 1252/2012, corroborado pelo art. 740 da IN RFB nº 1911/2019, a apresentação da EFD-Contribuições deve seguir o Manual de Orientação do Leiaute e, tendo a impugnante seguido tais orientações, não se pode admitir a imposição de penalidade por suposta impropriedade no preenchimento da EFD, posto que inexistente qualquer infração. Veja-se a situação das operações relacionadas no Anexo II do Relatório Fiscal, que representam aproximadamente 98% da autuação fiscal. Neste caso, a grande maioria das operações se refere a importações relacionadas à aquisição de bens utilizados como insumos (cerca de 96% da autuação).

De acordo com o Relatório Fiscal, para os casos de importação, deve ser emitida nota fiscal de entrada, nos termos do art. 20, VI, da Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG. E, dessa forma, havendo a emissão de nota fiscal, o registro da operação deveria ter sido feito no Bloco C, e não no Bloco F, como efetivamente realizado. É verdade que o RICMS/MG prevê a necessidade de emissão de nota fiscal de entrada nos casos de bens importados diretamente do exterior. Todavia, o próprio Guia Prático da EFD-Contribuições autoriza o registro de créditos de PIS/COFINS com base na Declaração de Importação (e não na nota fiscal). Ou seja, como expressamente consignado no referido Guia, quando a apropriação ocorrer com base na declaração de importação (DI) na competência do desembaraço aduaneiro, o registro deve ocorrer no Bloco F (e não no Bloco C). Esta foi a conduta adotada pela impugnante que, relativamente às operações de importação relacionadas no Anexo II, promoveu o registro dos créditos conforme o Guia Prático, isto é, amparada pela Declaração de Importação na competência do desembaraço aduaneiro. Esta conferência pode ser realizada para todas as 190.173 operações de importação relacionadas no Anexo II, pois ambas as informações (a data do registro da DI e a data de registro na EFD-Contribuições) são fornecidas à própria RFB. De todo modo, para evidenciar o que se alega, anexa à defesa outros exemplos de Declarações de Importação e respectiva tela de registro na EFD-Contribuições. Em todos os casos, vale repetir, a apropriação dos créditos ocorreu amparada pela DI, na competência do desembaraço aduaneiro, fazendo então que, nos termos do Guia Prático, o registro devesse ser feito no Bloco F, razão pela qual não há que se falar no descumprimento nas informações prestadas.

a.2) A operação relacionada no Anexo I também se refere à importação de bem para revenda, em que a situação é bem próxima da narrada acima, isto é, o crédito é apropriado com base

em DI, todavia, trata-se do lançamento da diferença de créditos não apropriados totalmente por ocasião do registro das DIs nº 14/0408514-0 e nº 14/0661345-4 (parcialmente apropriados na competência do registro dessas DIs). Por essa razão, tratando-se de diferença que deixou de ser apropriada em competência anterior, o registro se deu no Bloco F, em função de sua natureza ou documentação (a parte inicial já havia sido lançada no Bloco F, então se seguiu coerentemente a mesma conduta), não sejam passíveis de serem escrituradas em registros próprios dos Blocos A, C e D.

a.3) Ainda no Anexo II, foram relacionadas também operações de aquisição de bens utilizados como insumos no mercado interno. E o registro dessas operações ocorreu no Bloco F justamente porque amparados em documentos que não são passíveis de registro nos Blocos A, C e D, como, v.g., despesas com aluguéis, escorada em fatura (doc. 06). De fato, nesta situação, como orientado no Guia Prático da EFD-Contribuições, o registro deve ocorrer no Bloco F. Junta outros documentos que demonstram a origem da operação (aluguéis) e, assim, a adequação do registro do crédito correspondente no Bloco F. O mesmo se pode afirmar quanto ao crédito referente a despesas de armazenagem constante do doc. 06 e de outros exemplos anexados para confirmar a natureza da operação (armazenagem de mercadorias) e o documento que amparou o registro do crédito, hipótese em que não há nota fiscal que ampara a operação, razão pela qual, conforme orientações do Guia Prático, o registro deve ocorrer no Bloco F.

a.4) Relativamente às operações relacionadas no Anexo IV, a maior parte se refere a notas fiscais decorrentes do ajuste de preços com alguns compradores/clientes (doc. Nº 7) que, pela particularidade da situação, são emitidas com o CFOP residual para “outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada” (1.949 e 2.949). Esses CFOPs não constam daqueles geradores de crédito (segundo o EFD-Contribuições), mas no caso da impugnante, as situações subjacentes precisam conduzir ao creditamento, justamente para neutralizar o efeito da venda anterior correspondente, que foi tributada em valor maior e indevido (em virtude do preço incorreto, que teve de ser ajustado). Assim, justamente pela especificidade da hipótese e pela necessidade do crédito, a impugnante não verificou alternativa a não ser realizar o lançamento no Bloco F. O próprio fiscal registrou em seu relatório que, diante dos esclarecimentos prestados, aceitou/concordou com os créditos nesse caso. Dessa forma, tratando-se de operações que, em função de sua natureza ou documentação, não são passíveis de

serem escrituradas no Bloco C (no sistema, o registro de operação com o CFOP 1.949 e o CFOP 2.949 não permitem o registro de crédito), a orientação do Guia Prático é que o lançamento seja feito no Bloco F, tal como efetuado.

a.5) Quanto a uma parte menor das operações do Anexo IV, o registro no Bloco F se deveu à ocorrência de erro sistêmico durante o lançamento, que, como sabido, ocorre eletrônica e automaticamente. Assim, como o lançamento manual nos referidos Blocos C e D demanda trabalho excessivo, pois inúmeros os campos a serem preenchidos, volume que se multiplica exponencialmente em empresas do porte da impugnante, o registro foi realizado no Bloco F. Para todos os casos do Anexo IV, a situação de regularidade é confirmada pelo fato de que, com os esclarecimentos prestados, foi possível à autoridade fiscal examinar os créditos relacionados e cancelar a sua validade, não tendo havido, como se viu, qualquer prejuízo ao Fisco.

a.6) No que se refere às operações arroladas nos Anexos III, V e VI, as supostas inconsistências apontadas não são hábeis à imposição da penalidade. Veja-se o exemplo do Anexo V, em que a incongruência apontada no Relatório Fiscal diz respeito ao fato de que algumas das informações prestadas no Registro F120 deveriam ter sido inseridas no Registro F130, enquanto, em outros casos, o registro foi feito como “outra periodicidade” quando os créditos deveriam ter sido tomados integralmente no mês de aquisição. Tais informações, no entanto, não justificam a imposição da penalidade, sobretudo porque foi possível à fiscalização visualizá-las e tratá-las, não havendo qualquer prejuízo à atividade fiscalizatória. O mesmo se diz em relação aos Anexos III e VI, cujas operações foram bem compreendidas pelo Fisco e puderam ser devidamente examinadas, sem qualquer tipo de dano ao trabalho fiscal.

b) Violação à legalidade tributária.

Penalidade estipulada no art. 10 da IN RFB nº 1252/2012, alterada ao longo do tempo por meio de ato infralegal e diretamente pela Receita Federal do Brasil. O argumento presente não se restringe à alegação simplista de que a penalidade aplicada não encontra fundamento legal. Afinal, o mencionado art. 10 da IN, desde 2013, faz remissão a dispositivos de lei. Na verdade, a violação à legalidade reside no fato de que, embora coexistam dispositivos de lei que prevejam penalidades para o descumprimento de obrigações acessórias (cada qual aplicável a determinadas situações), a multa imposta no caso da não entrega ou da entrega com incorreções ou omissões da EFD-Contribuições foi fixada,

arbitrária e definitivamente, pela Receita Federal do Brasil, contrariando o rígido princípio da legalidade em matéria sancionatória. Na redação original da IN FRB nº 1252/2012, o art. 10 previa penalidade de multa no valor de R\$ 5.000,00. Em 2013, a IN RFB nº 1387 alterou a redação do art. 10 para estabelecer – na verdade optar – por “nova” penalidade, passando a estipular que a multa seria aquela prevista no art. 57 da MP nº 2158-35/2001. E, por fim, em 2019, a IN RFB nº 1876 fez “nova” escolha, desta vez, a penalidade aplicável para os mesmos fatos seria aquela prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991. Ou seja, a alteração das penalidades previstas para a não apresentação da EFD-Contribuições no prazo ou para sua apresentação com incorreções ou omissões indica uma só conclusão: quem define a multa aplicável não é a lei, mas a instrução normativa. Até porque as leis definidoras dos tipos e das penalidades aplicáveis ao descumprimento das obrigações acessórias já existiam desde a redação original da instrução normativa (que é de 2012), ou seja, uma ou outra poderia ter sido referenciada desde a edição original da instrução normativa. E, ainda assim, as penalidades aplicáveis foram sendo alteradas ao gosto da Receita Federal do Brasil. O que se está a afirmar que a Receita elegeu a penalidade ao seu bel prazer, a despeito das previsões contidas na Lei nº 8.218/1991 e na MP nº 2158-35/2021. Ora optou por aplicar a penalidade prevista na MP ora optou por aplicar a multa estipulada na Lei. O que a Receita veio a realizar foi a criação de pena por meio da interpretação. Em 2012 a RFB entendeu que uma multa seria aplicável, depois alterou seu posicionamento para, então, modificá-lo mais uma vez. Na verdade, essas constatações conduzem a uma conclusão ainda mais grave: não existe, precisamente, penalidade para a entrega da EFDContribuições com supostos erros, incorreções ou incompletudes. Fosse de outro modo, a Receita Federal não se alternaria em penas existentes no ordenamento para sancionar a conduta em questão. E, em matéria sancionatória, a interpretação deve ser restritiva, sendo que a ilegalidade do “manuseio” de sanções por órgão administrativo que não possui competência constitucional para legislar fica evidente. O STJ, aliás, já assentou a necessária impossibilidade de que a Instrução Normativa estabeleça penalidade, havendo que se considerar que o art. 10 da IN RFB nº 1252/2012 viola o princípio da legalidade, devendo a exigência ser cancelada.

c) Violação às regras da moralidade administrativa, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Supostos equívocos que não trouxeram nenhum prejuízo à Fiscalização. Segundo a orientação predominante na jurisprudência administrativa, a multa instituída pelas infrações relativas à apresentação dos arquivos digitais somente se legitima se os equívocos impossibilitarem o acesso às informações prestadas. Ou seja, meras divergências nos arquivos digitais, que não impeçam a inteligência dos dados neles veiculados, não ensejam a aplicação da sanção tributária em análise.

Essa linha de entendimento decorre da observância das regras postas pelo caput do art. 2º da Lei nº 9784/99 sendo que a presente sanção, sob pena de ofensa à moralidade, não tem como subsistir.

Além disso, a jurisprudência do antigo CCMF ainda fixou outra condição para esse sancionamento, extensível, inclusive, às penalidades relativas à apresentação de arquivos digitais: todas elas devem, em sua imposição concreta, guardar compatibilidade – lógica e axiológica – com as condutas infracionais que as ensejaram. É dizer, quando ditas sanções descortinarem, em sua incidência concreta, situações absurdas, com a desproporção entre a conduta e a pena aplicada, está haverá de ser afastada, como se dá no caso concreto, em que a penalidade infligida, pelo seu alto valor, tem a aptidão de seriamente lesar a impugnante. E esse cancelamento não significa reputar inconstitucionais os dispositivos que preveem a penalidade, anulando-se apenas a sua incidência concreta, e não a sua forma abstrata, que permanece passível de materialização. Diante disso, o cancelamento da penalidade aplicada é mandatório, ante sua notória desproporcionalidade.

I) A multa aplicada viola o princípio da vedação ao confisco e a penalidade supera, em muito, o valor dos débitos decorrentes da fiscalização, violando entendimento do STF. Com efeito, ao final da análise levada a efeito pela FFB, do total de R\$ 97.788.560,67 pleiteado em PER/DCOMPs, foi reconhecido o montante de R\$ 92.889.683,34 e indeferido o valor de R\$ 4.898.877,33. Isto é, enquanto o trabalho fiscal deixou de reconhecer crédito da ordem de cinco milhões, houve a fixação de multa no montante da ordem de trinta milhões. A penalidade, portanto, equivale a aproximadamente 600% do valor do crédito indeferido.

A jurisprudência do STF já é reiterada no sentido de que é confiscatória a penalidade imposta que supere 100% do tributo devido. Portanto, a penalidade imposta, se não cancelada, deve ser ao menos reduzida a patamar que não viola o não confisco.

A impugnação foi analisada e julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02 (DRJ02) conforme acórdão 102-002.288, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO	12154.722048/2020-50
ACÓRDÃO	102-002.288 – 2ª TURMA/DRJ02
SESSÃO DE	09 de setembro de 2021
INTERESSADO	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA
CNPJ/CPF	01.844.555/0001-82

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2016, 2017

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. MULTA.

O cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas submete o sujeito passivo à multa prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/2013, ou àquela disposta no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670/2018, conforme lhe seja mais favorável, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tendo tomado ciência da decisão de 1ª instância em 08/10/21, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, a empresa apresentou, em 08/11/21, recurso voluntário em que solicita:

4. PEDIDO.

À vista do exposto, a Recorrente requer o provimento do presente Recurso Voluntário, com a consequente reforma do acórdão recorrido e o cancelamento integral do Auto de Infração vinculado ao PTA n. 12154.722048/2020-50.

Em 08/02/24, a empresa apresentou petição complementar com fato novo nos seguintes termos:

À vista do exposto, a Recorrente requer seja o fato novo ora apresentado levado em consideração por este órgão julgador, na forma do art. 16, § 4º, 'b', do Decreto n. 70.235/1972 e do art. 493 do CPC (aplicado supletivamente ao processo administrativo), e reitera o pedido pelo provimento do Recurso Voluntário, com a consequente reforma do acórdão recorrido e o cancelamento integral do Auto de Infração vinculado ao PTA n. 12154.722048/2020-50.

Finalmente, em 02/09/25, apresentou nova petição para reforçar as evidências de decadência da multa isolada em relação a parte das competências atuadas, com o seguinte pedido:

À vista do exposto, a Recorrente requer :

- a) sejam recebidos e juntados aos autos do processo digital os documentos ora apresentados;
- b) seja reconhecida a decadência da multa lançada com base nas EFDs relativas às competências de abril a outubro de 2015, que não foram objeto de retificação pela Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, relator.

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar conhecimento.

Como já relatado, trata-se de multa regulamentar aplicada em função da apresentação de EFD-Contribuições com incorreções.

No recurso voluntário, a recorrente apresenta fundamentalmente as mesmas alegações da impugnação.

Afirma que: A) não houve equívoco no preenchimento das informações na EFD-Contribuições, já que teria sido seguido o Guia Prático da EFD-Contribuições; B) que a previsão de aplicação da multa estipulada no art. 10 da IN RFB nº 1.252/2012 seria ilegal; C) que a aplicação da multa viola as regras da moralidade administrativa, proporcionalidade e razoabilidade e que, por fim, D) sua fixação viola o não confisco. Os 4 aspectos passam a ser tratados em seguida.

A) A inexistência de supostos erros de preenchimento da EFD-Contribuições pela recorrente.

Neste tópico, a empresa argumenta que não houve qualquer erro de preenchimento, tendo os registros sido feitos de acordo com o Guia Prático da EFD-Contribuições. Abaixo, excertos do recurso:

O Manual de Orientação do Leiaute da EFD-Contribuições foi aprovado pelo ADE Cofis n. 20/2012. Atualmente, vige o ADE Cofis n. 73/2019, tendo sido aprovada, recentemente, a versão 1.34 do Guia Prático, cuja função é orientar a geração, em arquivo digital, dos dados concernentes à EFD-Contribuições e esclarecer aspectos referentes à apresentação dos registros e conteúdo de alguns campos, estrutura e apresentação de arquivo magnético para transmissão ao SPED.

O leiaute da EFD-Contribuições é organizado em Blocos e Registros. Por exemplo, para o que interessa ao presente caso, o Bloco A congrega as informações relativas a documentos fiscais de serviços (ISS), o Bloco C se refere a documentos fiscais de mercadorias (ICMS/IPI), o Bloco D recebe as informações de documentos fiscais de Serviços (ICMS) e o Bloco F registra, residualmente, os demais documentos e operações.

(...)

Veja-se a situação das operações relacionadas no Anexo II do Relatório Fiscal, que representam aproximadamente 98% da autuação fiscal. Neste caso, a grande maioria das operações se refere a importações relacionadas à aquisição de bens utilizados para insumos – cerca de 96% da autuação.

De acordo com o Relatório Fiscal, para os casos de importação, deve ser emitida nota fiscal de entrada, nos termos do art. 20, VI, da Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG. E, dessa forma, havendo a emissão de nota fiscal, o registro da operação deveria ter sido feito no Bloco C, e não no Bloco F, como efetivamente realizado.

É verdade que o RICMS/MG prevê a necessidade de emissão de nota fiscal de entrada nos casos de bens importados diretamente do exterior. Todavia, **o próprio Guia Prático da EFD-Contribuições autoriza o registro de créditos de PIS/COFINS com base na Declaração de Importação (e não na nota fiscal)**.

(...)

Ao contrário: no caso de o crédito estar amparado pela DI (na competência do desembaraço aduaneiro) e não pela entrada da mercadoria com a nota fiscal correspondente, o Guia Prático orienta o preenchimento do **Registro F100**.

(...)

A operação relacionada no Anexo I também se refere à importação de bem (neste caso, não para ser utilizada como insumo, mas, sim, para revenda). Aqui, a situação é bastante próxima da narrada acima: isto é, o crédito é apropriado com base em Declaração de Importação (doc. n. 04 da inicial). Todavia, trata-se do lançamento da diferença de créditos não apropriados totalmente por ocasião do registro das DIs n. 14/0408514-0 e n. 14/0661345-4 (parcialmente apropriados na competência do registro dessas DIs).

(...)

A fundamentação do acórdão, porém, não se sustenta. Primeiramente, porque, como se viu, o Guia Prático permite o procedimento adotado pelo contribuinte. E, em segundo lugar, pois, tratando-se de diferença que deixou de ser apropriada em competência anterior, o registro se deu no Bloco F, em função de sua natureza ou documentação (a parte inicial já havia sido lançada no Bloco F; então se seguiu coerentemente a mesma conduta), não sejam passíveis de serem escrituradas em registros próprios dos Blocos A, C e D.

(...)

Ainda no Anexo II, além das operações de importação tratadas anteriormente, foram relacionadas também operações de aquisição de bens utilizados como insumos no mercado interno. E o registro dessas operações ocorreu no Bloco F justamente porque amparados em documentos que não são passíveis de registro nos Blocos A, C e D.

(...)

Relativamente às operações relacionadas no Anexo IV, a maior parte se refere a notas fiscais decorrentes do ajuste de preços com alguns compradores/clientes (doc. n. 07 da defesa), que, pela particularidade da situação, são emitidas com o CFOP residual para *“outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada”* (1.949 e 2.949).

(...)

Quanto a uma parte menor das operações do Anexo IV, o registro no Bloco F se deveu à ocorrência de erro sistêmico durante o lançamento, que, como sabido, ocorre eletrônica e automaticamente. Assim, como o lançamento manual nos referidos Blocos C e D demanda trabalho excessivo, pois inúmeros os campos a serem preenchidos, volume que se multiplica exponencialmente em empresas do porte da Impugnante, o registro foi realizado no Bloco F.

Para todos os casos do Anexo IV, a situação de regularidade é confirmada pelo fato de que, com os esclarecimentos prestados ao longo da Fiscalização, foi possível à Autoridade Fiscal examinar os créditos relacionados e cancelar a sua validade, não tendo havido, como se viu, qualquer prejuízo ao Fisco.

(...)

Por fim, no que se refere às operações arroladas nos Anexos III, V e VI, as supostas inconsistências apontadas não são hábeis à imposição da penalidade. Veja-se o exemplo do Anexo V. Neste caso, a incongruência apontada no Relatório Fiscal diz respeito ao fato de que algumas das informações prestadas no Registro F120 deveriam ter sido inseridas no Registro F130, enquanto, em outros casos, o registro foi feito como *“outra periodicidade”* quando os créditos deveriam ter sido tomados integralmente no mês de aquisição.

(...)

O mesmo se diz em relação aos Anexos III e VI, cujas operações foram bem compreendidas pelo Fisco e puderam ser devidamente examinadas, sem qualquer tipo de dano ao trabalho fiscal.

Não assiste razão à recorrente.

Preliminarmente, importante retomar os valores objeto do lançamento:

Cumprimento de obrigação acessória com incorreções

Mês	Anexo I	Anexo II	Anexo III	Anexo IV	Anexo V	Anexo VI
abr/15	R\$ 0,00	R\$ 86.198.633,57	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 13.727,89	R\$ 0,00
mai/15	R\$ 0,00	R\$ 70.182.431,98	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 23.133,19	R\$ 0,00
jun/15	R\$ 0,00	R\$ 65.613.944,81	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 17.409,32	R\$ 0,00
jul/15	R\$ 0,00	R\$ 64.621.033,94	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 17.864,90	R\$ 0,00
ago/15	R\$ 0,00	R\$ 60.369.629,08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 14.917,91	R\$ 0,00
set/15	R\$ 0,00	R\$ 48.438.016,82	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.214,66	R\$ 0,00
out/15	R\$ 0,00	R\$ 37.194.864,01	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.214,66	R\$ 0,00
nov/15	R\$ 0,00	R\$ 22.440.247,10	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.214,66	R\$ 0,00
dez/15	R\$ 0,00	R\$ 23.538.231,05	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.214,66	R\$ 8.352,60
jan/16	R\$ 0,00	R\$ 42.959.090,23	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.214,66	R\$ 0,00
fev/16	R\$ 0,00	R\$ 58.967.947,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
mar/16	R\$ 0,00	R\$ 49.581.023,14	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
abr/16	R\$ 0,00	R\$ 64.011.578,24	R\$ 1.674,01	R\$ 9.643,88	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00

mai/16	R\$ 1.158.435,04	R\$ 63.068.974,88	R\$ 0,00	R\$ 20.700,06	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
jun/16	R\$ 0,00	R\$ 48.496.971,02	R\$ 0,00	R\$ 11.611.779,35	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
jul/16	R\$ 0,00	R\$ 43.131.836,31	R\$ 0,00	R\$ 417.069,14	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
ago/16	R\$ 0,00	R\$ 50.281.818,48	R\$ 0,00	R\$ 1.531.082,81	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
set/16	R\$ 0,00	R\$ 37.066.427,08	R\$ 0,00	R\$ 72.774,69	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
out/16	R\$ 0,00	R\$ 41.922.061,30	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
nov/16	R\$ 0,00	R\$ 30.678.498,77	R\$ 0,00	R\$ 62.835,64	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
dez/16	R\$ 0,00	R\$ 17.202.771,54	R\$ 0,00	R\$ 541.046,70	R\$ 16.046,24	R\$ 0,00
Total	R\$ 1.158.435,04	R\$ 1.025.966.030,85	R\$ 1.674,01	R\$ 14.266.932,27	R\$ 344.635,15	R\$ 8.352,60

Mês	Total	Multa (3%)	Receita Bruta (RB)	Limite (1% da RB)	Valor lançado
abr/15	R\$ 86.212.361,46	R\$ 2.586.370,84	R\$ 273.311.126,51	R\$ 2.733.111,27	R\$ 2.586.370,84
mai/15	R\$ 70.205.565,17	R\$ 2.106.166,96	R\$ 275.405.021,06	R\$ 2.754.050,21	R\$ 2.106.166,96
jun/15	R\$ 65.631.354,13	R\$ 1.968.940,62	R\$ 310.664.431,95	R\$ 3.106.644,32	R\$ 1.968.940,62
jul/15	R\$ 64.638.898,84	R\$ 1.939.166,97	R\$ 240.012.654,18	R\$ 2.400.126,54	R\$ 1.939.166,97
ago/15	R\$ 60.384.546,99	R\$ 1.811.536,41	R\$ 255.733.466,94	R\$ 2.557.334,67	R\$ 1.811.536,41
set/15	R\$ 48.454.231,48	R\$ 1.453.626,94	R\$ 256.598.482,31	R\$ 2.565.984,82	R\$ 1.453.626,94
out/15	R\$ 37.211.078,67	R\$ 1.116.332,36	R\$ 221.946.233,48	R\$ 2.219.462,33	R\$ 1.116.332,36
nov/15	R\$ 22.456.461,76	R\$ 673.693,85	R\$ 242.324.452,34	R\$ 2.423.244,52	R\$ 673.693,85
dez/15	R\$ 23.562.798,31	R\$ 706.883,95	R\$ 217.591.050,20	R\$ 2.175.910,50	R\$ 706.883,95
jan/16	R\$ 42.975.304,89	R\$ 1.289.259,15	R\$ 67.701.220,05	R\$ 677.012,20	R\$ 677.012,20
fev/16	R\$ 58.983.993,74	R\$ 1.769.519,81	R\$ 163.724.986,17	R\$ 1.637.249,86	R\$ 1.637.249,86
mar/16	R\$ 49.597.069,38	R\$ 1.487.912,08	R\$ 186.406.113,54	R\$ 1.864.061,14	R\$ 1.487.912,08
abr/16	R\$ 64.038.942,37	R\$ 1.921.168,27	R\$ 150.934.821,90	R\$ 1.509.348,22	R\$ 1.509.348,22
mai/16	R\$ 64.264.156,22	R\$ 1.927.924,69	R\$ 217.069.861,47	R\$ 2.170.698,61	R\$ 1.927.924,69
jun/16	R\$ 60.124.796,61	R\$ 1.803.743,90	R\$ 195.922.140,97	R\$ 1.959.221,41	R\$ 1.803.743,90
jul/16	R\$ 43.564.951,69	R\$ 1.306.948,55	R\$ 141.480.673,52	R\$ 1.414.806,74	R\$ 1.306.948,55
ago/16	R\$ 51.828.947,53	R\$ 1.554.868,43	R\$ 144.912.692,01	R\$ 1.449.126,92	R\$ 1.449.126,92
set/16	R\$ 37.155.248,01	R\$ 1.114.657,44	R\$ 162.484.000,92	R\$ 1.624.840,01	R\$ 1.114.657,44
out/16	R\$ 41.938.107,54	R\$ 1.258.143,23	R\$ 151.951.350,15	R\$ 1.519.513,50	R\$ 1.258.143,23
nov/16	R\$ 30.757.380,65	R\$ 922.721,42	R\$ 271.567.870,99	R\$ 2.715.678,71	R\$ 922.721,42
dez/16	R\$ 17.759.864,48	R\$ 532.795,93	R\$ 338.460.618,49	R\$ 3.384.606,18	R\$ 532.795,93
Total	R\$ 1.041.746.059,92	R\$ 31.252.381,80	R\$ 4.486.203.269,15	R\$ 44.862.032,69	R\$ 29.990.303,34

Efetivamente, como exposto no recurso, mais de 98% dos casos considerados como erros de preenchimento referem-se a valores lançados no Anexo II. Importante notar que esses supostos equívocos ocorreram em todos os meses analisados, sempre em valores relevantes. Como ratificado no recurso, foram mais de 190.000 operações de importação relacionadas no

Anexo II. Trata-se, assim, claramente, de registros feitos de forma habitual e recorrente pela empresa (o que é compatível com a sua interpretação de que essa é a forma correta de registrar tais operações na EFD-Contribuições).

A alegação da recorrente para justificar sua interpretação é que o Guia Prático da EFD-Contribuições autoriza o registro dessas operações no Bloco F – e não no Bloco C – num trecho específico que descreve “Operações de importação de mercadorias para revenda ou produtos a serem utilizados com insumos, quando a apropriação dos créditos ocorrer amparada pela DI (na competência do desembaraço aduaneiro) e não pela entrada da mercadoria com a nota fiscal correspondente”.

Efetivamente, em todas as versões do guia (até a versão 1.35, vigente na data atual), consta o texto abaixo para o registro F100:

Registro F100: Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos

Deverão ser informadas no Registro F100 as demais operações que, em função de sua natureza ou documentação, não sejam passíveis de serem escrituradas em registros próprios dos Blocos A, C, D e F.

Devem ser informadas no registro F100 as operações representativas das demais receitas auferidas, com incidência ou não das contribuições sociais, bem como das demais aquisições, despesas, custos e encargos com direito à apuração de créditos das contribuições sociais, que devam constar na escrituração do período, tais como:

- Receitas Financeiras auferidas no período;
- Receitas auferidas de Juros sobre o Capital Próprio;
- Receitas de Aluguéis auferidas no período;
- Montante do faturamento atribuído a pessoa jurídica associada/cooperada, decorrente da produção entregue a sociedade cooperativa para comercialização, conforme documento (extrato, demonstrativo, relatório, etc) emitido pela sociedade cooperativa;
- Outras receitas auferidas, operacionais ou não operacionais, não vinculadas à emissão de documento fiscal específico;
- Despesas de Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa;
- Contraprestações de Arrendamento Mercantil;
- Despesa de armazenagem de mercadorias;
- Receitas e operações com direito a crédito, vinculadas a consórcio, contratos de longo prazo, etc., cujos documentos que a comprovem ou validem não sejam notas fiscais, objeto de relacionamento nos Blocos A, C ou D;
- aquisição de bens e serviços a serem utilizados como insumos, com documentação que não deva ser informada nos Blocos A, C e D;
- Operações de importação de mercadorias para revenda ou produtos a serem utilizados com insumos, quando a apropriação dos créditos ocorrer amparada pela DI (na competência do desembaraço aduaneiro) e não pela entrada da mercadoria com a nota fiscal correspondente;

Entendo, porém, que existe uma leitura incorreta nessa interpretação.

No mesmo trecho acima, o guia explicita que devem ser registradas no Registro F100 as demais operações que, **em função de sua natureza ou documentação, não sejam passíveis de serem escrituradas em registros próprios dos Blocos A, C, D e F.**

O próprio recurso voluntário traz a informação de que o **Bloco F trata de registros residuais:**

O leiaute da EFD-Contribuições é organizado em Blocos e Registros. Por exemplo, para o que interessa ao presente caso, o Bloco A congrega as informações relativas a documentos fiscais de serviços (ISS), o

Bloco C se refere a documentos fiscais de mercadorias (ICMS/IPI), o Bloco D recebe as informações de documentos fiscais de Serviços (ICMS) e **o Bloco F registra, residualmente, os demais documentos e operações.** (grifo nosso)

O guia exemplifica operações que podem ser informadas no registro F100 – dentre as quais algumas operações de importação – mas **desde que não possam ser escrituradas nos seus campos próprios.**

Existe uma lógica nisso. O registro no campo F100 exige menos informações do que em outros campos – porque serve, justamente, para permitir a escrituração de operações não passíveis de inserção em outros campos, que não tenham todas as informações exigidas para registro nos outros campos/blocos. Equivale à linha “Outros” em outros tipos de declarações.

No caso em tela, temos operações em que houve a emissão de notas fiscais para acobertar as entradas de mercadorias, até por ser procedimento obrigatório conforme Regulamento do ICMS/MG, como reconhecido pela própria recorrente.

Nesse contexto, as operações poderiam (e deveriam) ser escrituradas no registro C100 do Bloco C da EFD-Contribuições, conforme disposto no Guia:

Registro C100: Documento - Nota Fiscal (Código 01), Nota Fiscal Avulsa (Código 1B), Nota Fiscal de Produtor (Código 04), NF-e (Código 55) e NFC-e (Código 65).

Registro com estrutura, campos e conteúdo definidos e constantes no Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD (ICMS e IPI), instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 12 de abril de 2008, disponível no portal de serviços (SPED) da página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço <sped.rfb.gov.br>.

Este registro deve ser gerado para cada documento fiscal código 01, 1B, 04, 55 e 65 (NFC-e), registrando a entrada ou saída de produtos ou outras situações que envolvam a emissão dos documentos fiscais mencionados, representativos de receitas auferidas, tributadas ou não pelo PIS/Pasep ou pela Cofins, bem como de operações de aquisições e/ou devoluções com direito a crédito da não cumulatividade.

Não existe, na impugnação e/ou no recurso voluntário, nenhum esclarecimento sobre **o motivo pelo qual as operações NÃO poderiam ter sido escrituradas no Bloco C** para que, aí sim, pudessem ser consideradas como operações residuais a serem registradas no Bloco F.

Assim, entendo que, efetivamente, o registro das operações de importações no Bloco F foi equivocado. Tal conclusão é a mesma para o caso da operação de importação relacionada no Anexo I - já que a diferença entre elas refere-se apenas à sua utilização como insumo ou como bem para revenda.

Entendimento diverso desse poderia levar à falsa conclusão de que todas as empresas do país que utilizam o Bloco C para registrar suas operações de importação acompanhadas de notas fiscais de entrada é que estariam fazendo o registro de forma errada e estariam sujeitas à multa - o que, obviamente, não é verdade – ou que o registro no Bloco C ou Bloco F é opção do contribuinte – o que também não é verdade.

Além das importações, foram relacionadas, no Anexo II, operações de aquisição de bens utilizados como insumo no mercado interno. Também nesses casos, trata-se de entradas de mercadorias amparadas por notas fiscais que deveriam, pelos motivos já expostos acima, ser relacionadas no Bloco C e não no Bloco F.

O mesmo entendimento aplica-se aos casos de aluguéis de equipamentos, armazenagem e prestação de serviços para os quais existiu emissão de notas fiscais que devem, conforme o caso, ser registrados nos Blocos C e D e não no Bloco F que, como já exposto, trata apenas de casos residuais onde não existe a possibilidade de escrituração nos campos próprios.

Com relação às operações listadas no anexo IV, o recurso limita-se à argumentação de que o lançamento nos Blocos C e D demanda trabalho excessivo, motivo pelo qual foi feito no Bloco F:

Quanto a uma parte menor das operações do Anexo IV, o registro no Bloco F se deveu à ocorrência de erro sistêmico durante o lançamento, que, como sabido, ocorre eletrônica e automaticamente. Assim, como o lançamento manual nos referidos Blocos C e D demanda trabalho excessivo, pois inúmeros os campos a serem preenchidos, volume que se multiplica exponencialmente em empresas do porte da Impugnante, o registro foi realizado no Bloco F.

O fato da escrituração ser mais complexa não é justificativa aceitável para que o procedimento correto não seja adotado.

Por fim, quanto às operações constantes nos Anexos III, V e VI, a recorrente limita-se a afirmar que as informações incorretas (periodicidade, registro em F120 ao invés de F130) não prejudicam a atividade fiscalizatória. O fato é que a ocorrência de informações inexatas, independentemente de suas consequências, sujeita a empresa à multa regulamentar. Além disso, o próprio relatório fiscal descreveu que “a escrituração indevida dessas ocorrências no bloco F causou maiores dificuldades ao trabalho de Auditoria, com necessidade de mais intimações, que teve de realizar verificações adicionais, as quais, se essas ocorrências fossem escrituradas nos blocos corretos, com as informações pertinentes aos documentos fiscais, seriam realizadas de forma automática, ou por processamento posterior do arquivo Sped, ou mesmo na fase de validação do arquivo antes da sua entrega, bem como menor esforço por parte da própria empresa, para atendimento aos requerimentos fiscais”.

Assim, entendo que - diferentemente do que afirmado no recurso voluntário - existiram, sim, os erros de preenchimento da EFD-Contribuições por parte da empresa.

B) A ilegalidade da aplicação da multa estipulada no art. 10 da IN RFB nº 1.252/2012.

Neste tópico, a recorrente defende que a aplicação da multa estipulada no art. 10 da IN RFB nº 1.252/2012 afronta o princípio da legalidade, Abaixo, trechos do recurso voluntário:

Como se percebe da leitura do Relatório Fiscal, o fundamento da autuação se encontra no art. 10 da Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012, que prescreve a penalidade pela não apresentação da EFD-Contribuições ou pela sua apresentação com incorreções ou omissões. Todavia, como se defendeu na Impugnação, a previsão afronta o princípio da legalidade, cuja aplicação é ainda mais rígida em se tratando de sanções.

(...)

Na verdade, no presente caso, a violação à legalidade reside no fato de que, embora coexistam dispositivos de Lei que prevejam penalidades para o descumprimento de obrigações acessórias (cada qual aplicável a determinadas situações), a multa imposta no caso da não entrega ou da entrega com incorreções ou omissões da EFD-Contribuições foi fixada, arbitrária e definitivamente, pela Receita Federal do Brasil.

(...)

Este instrumento normativo, porém, não é meio adequado para a definição/fixação de penalidades, contrariando, como se disse, o rígido princípio da legalidade em matéria sancionatória.

(...)

Ou seja, a alteração das penalidades previstas para a não apresentação da EFD-Contribuições no prazo ou para a sua apresentação com incorreções ou omissões indica uma só conclusão: quem define a multa aplicável não é a lei, mas a Instrução Normativa.

(...)

Deveras, a análise histórica das alterações normativas demonstra que a penalidade era restrita e direta num primeiro momento (R\$ 5.000,00 por mês de atraso), passando a se vincular a determinado diploma legal num segundo (a MP n. 2.158-35/2001) e, depois, num terceiro momento, a outra lei (a Lei n. 8.218/1991). E essas escolhas foram implementadas, diretamente, pela Receita Federal.

(...)

Nesse sentido, não se está a dizer que a RFB criou/instituiu originalmente a penalidade, redigindo regra nova por meio de instrução normativa; o que se está a afirmar é que a Receita elegeu a penalidade ao seu bel prazer, a despeito das previsões contidas na Lei n. 8.218/1991 e na MP n. 2.158-35/2001. Ora, optou por aplicar àquele “tipo” – deixar de entregar a EFD-Contribuições no prazo legal ou entregá-la com incorreções ou omissões – a penalidade prevista na MP, ora optou por aplicar a multa estipulada na Lei n. 8.218/1991.

(...)

Diante dessas considerações, há de se considerar que o art. 10 da IN RFB n. 1.252/2012, fundamento central da penalidade imposta neste Auto de Infração, viola o princípio da legalidade. E, por essa razão, o acórdão recorrido deve ser reformado, com o consequente cancelamento da presente exigência.

Não assiste razão à recorrente

Em síntese, a recorrente questiona a legalidade do art. 10 da IN RFB nº 1.252/2012, alegando que uma IN não pode “escolher” qual a penalidade que será aplicada para um caso concreto.

Importante ressaltar que o auto de infração cumpriu de forma correta o princípio da retroatividade benigna, conforme previsto no art.106, inciso II, alínea 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.

Assim, para as competências de janeiro, fevereiro, abril e agosto de 2016 foi aplicada a multa prevista na Lei nº 13.670/2018, limitada a 1% da receita bruta.

Para as demais competências, foi utilizada a penalidade imposta pela MP nº 2.158-35/2001 (3% do valor das transações informadas de forma inexata ou incompleta), que era a menos gravosa para o contribuinte.

Não cabe, então, nesse aspecto, qualquer reparo ao lançamento.

Quanto à suposta ilegalidade do artigo 10 da IN, adoto as razões de decidir do acórdão recorrido, transcritas abaixo, que demonstram que a instrução normativa foi alterada simplesmente de forma a se adequar às disposições legais vigentes, não existindo “eleição de penalidade ao bel prazer” do fisco, como alegado pela recorrente:

Alega o impugnante, ademais, que houve violação à legalidade tributária, posto que a penalidade em tela haveria sido alterada pela própria Receita Federal do Brasil ao longo do tempo, por intermédio do art. 10 da IN RFB nº 1252/2012.

Veja-se, pois, que a Lei nº 9.779/1999 determina em seu art. 16 que:

“Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação que lhe fora conferida pela Lei nº 12.766/2012, impunha, no que é de interesse aos autos, as seguintes sanções ao descumprimento de obrigações acessórias:

“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

(...)

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)”

Com a edição da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que interessa aos autos, passou a exibir a seguinte redação:

“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)”

Por sua vez, a Lei nº 8.218/1991 exibia em seus arts. 11 e 12, II, já com as alterações dadas pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, as seguintes redações:

“Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os

respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)” (destacou-se)

Com a edição da Lei nº 13.670/2018, o inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 passou a exibir a redação seguinte:

“Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)”

Como se vê, na evolução das previsões de cunho legal (a legalidade estrita a que se refere o sujeito passivo), a apresentação de Registros e Arquivos digitais (enquanto obrigações acessórias) com omissões e incorreções sujeitava as pessoas jurídicas às multas previstas no art. 57, III, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, posto que, até a edição da Lei nº 13.670/2018 (a qual alterou o inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991), era este o dispositivo que servia de normatização à hipótese específica dos autos (cumprimento de obrigação acessória, voltada à apresentação de registros e arquivos digitais, contendo omissões ou incorreções), uma vez que, até então, o inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 referia-se genericamente a informações solicitadas ao sujeito passivo (pela autoridade fiscal).

Já com o advento das alterações introduzidas pela Lei nº 13.670/2018 no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, nova penalidade específica passou a ser imposta às pessoas jurídicas que “omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos” digitais correspondentes a obrigações acessórias.

Por tais razões, a IN RFB nº 1252/2012 exibiu, ao longo do tempo, as seguintes redações para o art. 10 controvertido pelo sujeito passivo:

~~“Art. 10. A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º acarretará a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.~~

~~Art. 10. A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)~~

Art. 10 A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, **das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991**, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1876, de 14 de março de 2019)” (destacou-se)

Logo, ao contrário do que afirma o impugnante, não se está diante de escolha arbitrária, por parte da Receita Federal do Brasil e veiculada por intermédio do art. 10 da IN RFB nº 1252/2012, para as penalidades indicadas como imponíveis aos sujeitos passivos nas hipóteses de apresentação da EFD-Contribuições com incorreções ou omissões (ora as do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 ora as do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991). Ao contrário, como resulta evidente, trata-se tão somente de alteração da legislação infralegal (a instrução normativa) para refletir, como se lhe faz obrigatório, as disposições legais introduzidas em nosso sistema normativo.

Não existe, assim, ilegalidade no art. 10 da IN nº 1.252/2012, estando referido artigo (bem como suas alterações ao longo do tempo) devidamente baseado em lei.

**C) Violação às regras da moralidade, proporcionalidade e razoabilidade.
Supostos equívocos não trouxeram prejuízo à fiscalização.**

Neste tópico, são tratados aspectos gerais de moralidade, proporcionalidade e razoabilidade, com alegações da recorrente de que não cabe multa de tal monta para o caso. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

Segundo a orientação predominante na jurisprudência administrativa, a multa instituída pelas infrações relativas à apresentação dos arquivos digitais, somente se legitima se os equívocos impossibilitarem o acesso às informações prestadas. Caso não o façam, não haverá justificativa para a imposição da penalidade.

(...)

As autoridades, assim, voltando-se os olhares para o caso concreto, somente poderiam ter aplicado a multa em questão caso as informações prestadas pela Recorrente não pudessem ser compreendidas. É dizer, a aplicação da sanção estava vinculada à impossibilidade de conclusão do trabalho fiscal, justamente em

razão da moralidade que deve pautar as relações entre Fisco e contribuintes. O processo de fiscalização, no entanto, não restou comprometido; ao final, com a apresentação dos esclarecimentos solicitados, o procedimento pôde ser satisfatoriamente encerrado, tanto é que o Fisco entendeu por validar cerca de 95% dos créditos pleiteados e indeferir aproximadamente 5% e, neste último caso, para não concordar com o mérito da questão; ou seja, a análise fiscal foi viabilizada.

Por isso, a presente sanção, sob pena de ofensa à moralidade, não tem como subsistir, impondo-se, como medida peremptória, o seu cancelamento.

(...)

Não é preciso esclarecer que esse entendimento, indiscutivelmente acertado, decorre da observância, pelo Conselho de Contribuintes, do art. 2º da Lei n. 9.784/99, que, em seu caput, vincula a atuação administrativa à regra da proporcionalidade, a qual é traduzida, no inciso VI do mesmo dispositivo, na exigência de “(...) adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse...”. Ou seja, pela compreensão da jurisprudência administrativa federal, quando as penalidades relativas a supostos equívocos referentes aos arquivos digitais, concretamente aplicadas, mostrarem-se desproporcionais aos comportamentos infracionais que buscam punir (inadequação de meios e fins), deverão ser canceladas.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme disposto nos itens anteriores, o cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas submete o sujeito passivo, no caso concreto, à multa prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação da Lei nº 12.873/2013, ou àquela disposta no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670/2018, segundo lhe seja mais favorável, nos termos disciplinados pelo art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

A aplicação da multa tem natureza *ex lege*, ou seja, decorre de subsunção de fato previsto expressamente em lei como suscetível de ensejar a sua aplicação. A autoridade fiscal, ao constatar a situação prevista em lei tinha o dever de aplicar a multa, por ser a atividade administrativa de lançamento, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. No caso dos conselheiros, também é obrigatória a aplicação da lei, observada a correta subsunção do fato à norma, nos termos do art. 98 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

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.

Com relação à argumentação de que os equívocos não trouxeram prejuízos à fiscalização, reiteramos o já exposto no item “A” deste voto: o próprio relatório fiscal descreveu

que “a escrituração indevida dessas ocorrências no bloco F causou maiores dificuldades ao trabalho de Auditoria, com necessidade de mais intimações, que teve de realizar verificações adicionais, as quais, se essas ocorrências fossem escrituradas nos blocos corretos, com as informações pertinentes aos documentos fiscais, seriam realizadas de forma automática, ou por processamento posterior do arquivo Sped, ou mesmo na fase de validação do arquivo antes da sua entrega, bem como menor esforço por parte da própria empresa, para atendimento aos requerimentos fiscais”.

Além disso, o art.136 do CTN descreve, na seção relativa à responsabilidade por infrações, de forma explícita, que:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Assim, o fato gerador decorre do descumprimento de obrigação acessória específica, independentemente dos eventuais prejuízos que causou.

Por fim, com relação aos princípios da moralidade, da razoabilidade e da proporcionalidade, não cabem, no âmbito administrativo, arguições diretas ou indiretas de inconstitucionalidade do texto normativo.

O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 - Processo Administrativo Fiscal (PAF) prescreve que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O assunto foi objeto da Súmula CARF nº 02:

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

Assim, é incabível, em sede administrativa, juízo acerca da violação ou não dos princípios da moralidade, razoabilidade e da proporcionalidade.

Existem inúmeras decisões do CARF nesse sentido. A seguir, algumas delas:

Processo nº 13971.721410/2017-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.356 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2021
Recorrente MALHARIA DIANA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

INAPLICABILIDADE DE LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Processo nº 10980.728047/2013-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.833 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de abril de 2024
Recorrente A.C. COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMPOSSIBILIDADE DE JULGAMENTO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados. Racional da Súmula CARF nº 2.

D) Violação ao princípio da vedação ao confisco. Penalidade que supera o valor dos débitos decorrentes da fiscalização.

Neste último tópico, a recorrente discorre sobre o princípio do não confisco e sobre a discrepância entre o valor da multa e do indeferimento do crédito pleiteado. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

Mas é preciso ressaltar que também aqui não se discute a inconstitucionalidade dos dispositivos que estipulam as penalidades impostas. Daí porque não se aplica, aqui, a Súmula CARF n. 2, de acordo com a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

A questão que ora se coloca é a aplicação, em concreto, da proibição do confisco. É que, como se viu, a presente autuação fiscal decorre de procedimento de fiscalização (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n. 06.1.01.00.2020.00074) que examinou créditos da não cumulatividade de PIS e de COFINS relativos ao período de abril de 2015 a dezembro de 2016.

Como já se antecipou, ao final da análise levada a cabo pela RFB, do total de R\$ 97.788.560,67 pleiteado em PER/DCOMPs, foi reconhecido/deferido o montante de R\$ 92.889.683,34 e indeferido o valor de R\$ 4.898.877,33. Por outro lado, este Auto de Infração impõe à Impugnante penalidade no valor de R\$ 29.990.303,34.

Não assiste razão à recorrente.

Diferentemente do exposto pela empresa, meu entendimento é que trata-se, sim, de questionamento relativo ao princípio do não confisco (como colocado pela própria recorrente no título de seu recurso) cabendo, então, as considerações colocadas no item anterior, relativas aos princípios da moralidade, proporcionalidade e razoabilidade e, em especial a aplicação da Súmula CARF nº 02, que tem efeito vinculante.

O não confisco é analisado pelo Poder Legislativo e, no caso atual e específico, já é dispositivo constante em lei, quando estabelece que a multa é limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração. À Administração Tributária cabe aplicar a lei e, à área de Julgamento, fazer a análise de acordo com o sistema normativo vigente.

Finalmente, os valores deferidos e indeferidos na análise das PER/DCOMP não têm nenhuma relação com a multa aplicada no presente processo, tratando-se de processos, enquadramentos legais e fatos geradores total e completamente diversos, não fazendo nenhum sentido a comparação entre eles. Se a empresa tinha direito ao ressarcimento de grande parte do crédito de PIS/Cofins pleiteado, muito justo que ele tenha sido concedido. Isso não muda em nada o fato da recorrente ter prestado informações com incorreções na EFD-Contribuições, conforme tudo o que já foi colocado no presente voto.

Petição adicional – Fato Novo

Conforme relatado, a recorrente apresentou, após o recurso voluntário, petição adicional com fato novo, com trechos transcritos abaixo:

Agora, com esta petição, a Recorrente traz a estes autos um fato novo: a forma de preenchimento da EFD-Contribuições, detalhada no tópico 3.1 do Recurso Voluntário, foi validada pela Receita Federal do Brasil, que deixou de autuar essa mesma conduta no Auto de Infração n. 12154.724381/2023-46 (doc. n. 01). Importante mencionar que ambas as autuações foram lavradas pelo mesmo Auditor Fiscal.

Ou seja: o mesmo Auditor que lavrou o presente Auto de Infração, em procedimento de fiscalização que posteriormente conduziu contra a própria Impugnante (fatos geradores posteriores, de outubro de 2017 a dezembro de 2018), apesar de estar defronte dos mesmos fatos que o fizeram aplicar a multa pecuniária ora debatida, entendeu por não mais fazê-la incidir. Diante disso, haja vista a forte vinculação da atividade administrativa aos termos da lei, ou o Fiscal deixou claro que as infrações supostamente cometidas pela Recorrente, questionadas neste PTA, na verdade não são ilícitos, ou reconheceu que há dúvida razoável quanto à configuração. Em ambas as hipóteses, o resultado deve ser o cancelamento da penalidade aqui – neste processo – imposta à Recorrente.

(...)

É dizer, o Fisco (na verdade, o mesmo Agente Autuante) validou essa prática e não a classificou como equivocada/incorreta. Ou seja: o Fisco, sobre uma mesma conduta, que reputou infracional no presente auto de infração, não a julgou da mesma forma para lavrar um segundo auto. Muito provavelmente, e não se consegue conceber outro motivo para tanto, porque tal forma de registro está, de fato, autorizada pelo Guia Prático da EFD-Contribuições, como já explicado na impugnação e no recurso voluntário apresentados nestes autos.

Não assiste razão à recorrente.

A empresa alega que existiu uma outra ação fiscal, realizada pelo mesmo auditor-fiscal, e que, nessa outra ação não existiu aplicação da multa. Esse fato significaria que a Receita Federal validou a forma de preenchimento da EFD-Contribuições feita pela empresa e que, por esse motivo, a penalidade deveria ser cancelada.

Não é fato que a Receita Federal tenha validado o procedimento feito pelo contribuinte na sua EFD-Contribuições por conta de um auditor-fiscal ter feito ou não um determinado lançamento. Uma coisa não é consequência da outra.

Não cabe a este Conselho avaliar os motivos pelos quais determinado auditor-fiscal efetuou ou não um lançamento da mesma forma que decisões tomadas por auditor-fiscal que executa uma ação fiscal de maneira alguma vinculam decisões deste julgamento.

Pelo contrário, o art.98 da Portaria MF nº 1.634/23 - que aprovou o Regimento Interno do CARF - explicita que:

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;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim, decisão tomada no âmbito de um procedimento fiscal não tem qualquer efeito normativo e/ou vinculante para uma decisão do CARF – neste ou em qualquer outro caso.

O fato novo não altera, assim, o entendimento já expresso neste voto.

Petição adicional – Decadência

Também como relatado, a empresa apresentou petição alegando a ocorrência da decadência da multa lançada em alguns períodos. Abaixo, trechos da petição:

Diga-se, primeiro, que a argumentação se pautou no exame das EFDs fiscalizadas, as quais são passíveis de acesso por DRF e por DRJ. O confronto entre as declarações originais e retificadoras demonstra com clareza que as informações autuadas – tidas como declaradas no campo incorreto – não foram modificadas com a retificação posterior.

O exame das EFDs pelos Conselheiros do CARF, por outro lado, não é da mesma forma livre, até onde se tem conhecimento. Por isso, com o intuito de tornar ainda mais nítida a decadência arguida, a Recorrente traz, com a presente petição, todas as EFDs necessárias ao exame concludente da consumação da decadência.

(...)

Por outro lado, a Recorrente está a acostar alguns exemplos dessas declarações. E, mais importante: também está juntando, para cada uma das competências para as quais há a decadência, o documento com o resumo das operações declaradas no mês. São ora apresentados os resumos das declarações originais e correspondentes retificadoras e, com esses resumos, verifica-se que o montante total das operações autuadas nas declarações originais é idêntico (os valores batem nos centavos) ao informado nas declarações retificadoras. Ou seja, no que interessa (em relação ao que foi autuado), não houve qualquer modificação com a retificação posterior.

(...)

Sabe-se que o auto de infração foi lavrado para o lançamento de multa em razão do suposto cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas no período de abril de 2015 a dezembro de 2016. No entanto, conforme demonstrado pela Recorrente, as multas aplicadas em relação às declarações da competência de abril a outubro de 2015 não devem prosperar, porque fulminadas pela decadência.

Isso porque as operações supostamente escrituradas de forma equivocada pela Recorrente não foram objeto de retificação, de modo que deve ser considerada a data de transmissão original de cada EFD-Contribuições fiscalizada para identificação do termo inicial do prazo decadencial para lançamento da multa.

(...)

Trata-se de documento gerado no sistema SPED-Contribuições a partir dos arquivos .txt ora apresentados, nos quais é possível identificar, pela análise dos valores consolidados, que os valores escriturados no Bloco F são idênticos, nos centavos, nas EFDs transmitidas originalmente e nas EFDs retificadoras.

(...)

Isto é: aos Conselheiros do CARF, salvo melhor juízo, basta a verificação de que, de fato, no presente caso, a DRF autuou EFDs de competências de mais de cinco anteriores à data do lançamento, as quais, justamente em relação às informações consideradas como incorretas/inexatas, não foram posteriormente retificadas. Feita essa constatação, e percebida/declarada a decadência, poderão os mesmos Conselheiros determinar a liquidação do julgado pela DRF, esta sim que deverá avaliar exatamente quais operações que se enquadram no critério de decadência da Turma Julgadora e conseqüentemente cancelar as respectivas multas.

Assiste razão à recorrente.

Efetivamente ocorreu a decadência no período compreendido entre abril e outubro/2015.

A empresa apresentou todos os arquivos das EFD-Contribuições relativas às competências de **abril a outubro/25** e comprovou que não existe nenhuma retificação nas

operações registradas no Bloco F. Ou seja: as informações estavam disponíveis para o Fisco desde a entrega das declarações originais, de forma íntegra e definitiva.

A fiscalização considerou, para esses períodos, as datas de entrega das retificadoras e não das declarações originais que, como descrito, já traziam as informações integrais:

Data inicial	Data final	Transmissão	Retificadora	Recibo Hash
01/04/2015	30/04/2015	29/01/2016 17:01:51	Sim	5CEA5490CC635EFE6F3DA0D86249F96A802445D8
01/05/2015	31/05/2015	29/01/2016 17:05:01	Sim	2D401D3D5965568BE9977CCEC2800B74DF8894FD
01/06/2015	30/06/2015	29/01/2016 17:08:38	Sim	B79FBF3B9E6C30BAB2A2BDBB5EB47794AB64DF29
01/07/2015	31/07/2015	29/01/2016 17:12:05	Sim	AB7D09F3A33896DB07912E98D2410CCE364AC223
01/08/2015	31/08/2015	29/01/2016 17:15:14	Sim	D52DEF5D2B36EEBF651BDAC17CBE51DD001E3153
01/09/2015	30/09/2015	29/01/2016 17:18:34	Sim	EB6FBB90C4E48C807D13923AAA349AAB92A352B4
01/10/2015	31/10/2015	11/03/2016 09:38:50	Sim	E4A17C52F0CF58E9B74C539C83C9DE4951021BAC

As declarações originais foram entregues no máximo até dezembro/15. O prazo de decadência para constituição do crédito começou, assim, a correr no dia 01/01/16. A ciência do auto de infração, porém, se deu em 16/02/21, ou seja, num prazo maior do que os 5 anos previstos no art. 173, inciso I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

As multas relativas aos meses de abril a outubro/25 devem, então, ser canceladas. .

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, negando provimento quanto ao cancelamento da multa e reconhecendo a decadência com relação aos períodos de abril a outubro de 2015.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel