



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720004/2018-27
ACÓRDÃO	3101-003.946 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAIA DROGASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 01/01/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO EM DILIGÊNCIA. NULIDADE ACOLHIDA EM PARTE.

A inclusão de novos fundamentos ou a substituição de elementos essenciais do lançamento após diligência fiscal caracteriza inovação vedada pelo art. 146 do CTN, comprometendo o contraditório e a ampla defesa, o que enseja a nulidade do auto de infração.

Não há que se falar em alteração de critério judicio sobre resultado da diligência fiscal que conclui a ocorrência dos fatos consubstanciados no auto de infração.

EFD-CONTRIBUIÇÕES. INEXATIDÃO E OMISSÃO DE INFORMAÇÕES. MULTA.

Em caso de omissões, inexatidões ou incompletudes nas informações prestadas pelo contribuinte na EFD-Contribuições, aplica-se a multa por descumprimento de obrigações acessórias prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ACESSO A DADOS PELO SPED NÃO EXIME A RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

A disponibilização de dados fiscais no SPED não exime o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, incluindo a correta escrituração e entrega das EFD-Contribuições, conforme legislação aplicável.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A discussão sobre o caráter confiscatório da multa deve ser restrita a esfera judicial, sendo vedado ao CARF afastar dispositivos da lei sob alegação de inconstitucionalidade, conforme Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade. Vencidas Conselheira Laura Baptista Borges e Conselheira Luciana Ferreira Braga. Designada para redigir o voto vencedor quanto a nulidade a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. No mérito, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. A Conselheira Laura Baptista Borges votou pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relatora

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Assinado Digitalmente

SABRINA COUTINHO BARBOSA – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Francisca Elizabeth Barreto (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho(Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por RAIA DROGASIL S.A, por ter sido autuada por infração de obrigações acessórias, pertinentes ao ano de 2013, com crédito tributário no valor de R\$ 107.970.959,41 (cento e sete milhões, novecentos e setenta mil, novecentos e cinquenta e nove reais e quarenta e um centavos).

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pela fiscalização para os fins do lançamento, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (fls. 1.323 e seguintes):

No Relatório Fiscal (fls. 884 e ss), a Autoridade Autuante - AFRFB alegou, basicamente, que:

O fato gerador da multa por apresentar escrituração digital, de acordo com a redação dada pela Lei nº 12.766/12, ou por cumprimento de obrigação acessória, de acordo com a redação dada pela Lei nº 12.873/13, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, está previsto no inciso III do art. 57. Ele ocorre na data da efetiva entrega do arquivo com as informações incorretas ou incompletas.

2. Antes de 27/12/2012: o art. 57, inciso II, prevê a multa de 5%, não inferior a R\$ 100,00, do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário;

3. Entre 27/12/2012 e 24/10/2013: o art. 57, inciso III, com redação pela Lei 12.766/2012, prevê a multa de 0,2%, não inferior a R\$ 100,00, sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada;

4. Depois de 24/10/2013: o art. 57, inciso III, alínea a, com redação pela Lei 12.873/2013, prevê a multa de 3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário.

5. A omissão incorrida pelo sujeito passivo é a de não apresentação(carregamento) das notas fiscais exigidas pela ECF.

6. A tabela 4 contém o demonstrativo das multas das EFD - contribuições entregues até 24/10/2013. Para estas, a base de cálculo da multa é, conforme os comandos legais citados, o faturamento (do mês anterior ao da entrega), coincidente com as bases de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins.

7. Já a tabela 5 contém o demonstrativo das multas das EFD - Contribuições entregues após 24/10/2013. Como a omissão apurada no presente procedimento se refere especificamente aos Documentos Fiscais, entende a fiscalização que a base de cálculo seria a soma do valor das Notas Fiscais não informadas, equivalente, no caso de omissão integral das notas fiscais, ao total das vendas de mercadorias e serviços efetuadas no próprio período de apuração.

8. Para encerrar, observa-se que por razões operacionais do processo administrativo-fiscal, o Auto de Infração das Multas Isoladas por descumprimento integral na prestação de informações quando da entrega de obrigações acessórias será lavrado e acolhido em PAF específico e distinto dos Autos de Infração relativos ao IRPJ e CSLL derivados deste mesmo procedimento fiscal.

(...) Cientificado da exigência fiscal, com todos os seus termos, em 26/01/18 (fl. 913), o contribuinte apresentou impugnação (fl. 921 e ss) em 08/02/18 (fl. 919), na qual alega, em resumo, que:

1. A despeito de a Impugnante ter indicado corretamente, diga-se, as informações exigidas pela ECF-Contribuições, assim como os valores devidos da COFINS e da Contribuição ao PIS dos períodos de apuração objeto da autuação, e de serem estes montantes idênticos aos declarados nas DACONs e nas DCTFs transmitidas, o agente fiscal alegou que não teriam sido carregadas para os Blocos A, C e D, da citada EFD-Contribuições as informações das notas fiscais emitidas pela Impugnante e por terceiros.

2. Diante da suposta falha, foi imputada a penalidade prevista no art. 57, III, "a", da MP 2158-35/2001 pertinente à apresentação das EFDs-Contribuições, apurada em percentual incidente sobre o valor das transações comerciais e das receitas financeiras da Impugnante.

3. A multa exigida, no montante de quase R\$ 108 MILHÕES DE REAIS, supera em mais de 3 (três) vezes os próprios montantes da COFINS e da Contribuição ao PIS devidos no ano de 2013 (R\$ 31 MILHÕES), não guardando a menor razoabilidade com a pretensa falta cometida, tendo em vista que dela não resultou qualquer prejuízo ao Fisco.

4. Não era objeto da fiscalização revisar as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento da Impugnante e as correspondentes obrigações acessórias, razão pela qual foi ela surpreendida. Logo, houve violação do art. 7º do D. 70235/72.

5. Requer seja reconhecida a nulidade do procedimento fiscal que extravasou a autorização formal e promoveu autuação relativa a obrigação acessória correlata a tributos não indicados no MPF.

6. As supostas irregularidades relacionadas às EFDs-Contribuições deveriam ter sido objeto de prévia intimação para sua regularização e, somente após o não cumprimento de tal intimação, haveria de ser aplicada qualquer penalidade, como se extrai de disposição expressa do caput do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, na redação prevista pelo art. 8º da Lei nº 12.766/2012, mantida, nesta parte, pelo art. 57 da Lei n. 12.873/2013. E, na presente autuação, tal prévia intimação não ocorreu.

7. Por ausência da prévia intimação para regularização e por falta de imputação de penalidade por incorreções na Instrução Normativa n. 1.252/2012, devem ser cancelada a multa objeto da autuação ora combatida.

8. Considerando a majoração da penalidade perpetrada pelo art. 57 da Lei n. 12.873/2013, tem-se que a multa elevada somente poderia ser aplicada a partir do exercício seguinte, ou seja, de 2014.

9. Corolário das garantias da PUBLICIDADE e da NÃO SURPRESA, na seara tributária imputou-se ao ente tributante à obediência ao princípio da ANTERIORIDADE, que impede a majoração da exação tributária no mesmo ano no qual publicada a norma legal e respeitado, no mínimo, 90 (noventa) dias de vacatio legis.

10. Ao promover o cálculo da multa o agente atuante deixou de considerar as informações prestadas, ainda que fossem parciais, o que não se verifica, como será demonstrado a seguir, e incluiu receitas que não possuem qualquer vínculo com os Blocos “A”, “C” e “D” da EFD Contribuições, objeto de autuação.

11. Assim é que, relativamente às EFD-Contribuições entregues antes de 24/10/2013 (fl. 899) a autuação: Utilizou base de cálculo não prevista em lei, em afronta aos arts. 5º, II, e 150, II, da Constituição Federal, na medida em que a simples leitura do art. 57, III, “b”, da MP 2.158-35/2001, na redação dada pelo art. 57 da Lei n. 12.873/2013, demonstra que não há menção à composição da base de cálculo da multa;

12. não promoveu a dedução dos valores dos documentos fiscais devidamente consignados na EFD-Contribuições, indicado pelo próprio Fisco à fls. 897;

13. incluiu receitas financeiras que não são indicadas no Blocos A, C e D da EFD-Contribuições, na medida em que não se relacionam com notas fiscais;

14. considerou receitas financeiras em período no qual o faturamento, termo utilizado pelo próprio art. 57, III, da MP 2.158-35 (na redação da Lei n. 12.766/2012), compreendia apenas a receita da venda de bens e da prestação de serviços;

15. deixou de considerar o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, visto que, tendo sido considerado pelo próprio agente atuante que as receitas financeiras não deveriam integrar a base de cálculo da multas pertinentes às EFDs-Contribuições entregues após 24/10/2013, por conta do advento da Lei n. 12.873/2003;

16. deixou de considerar o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, também quando desconsiderou o fato de que, por conta do advento da Lei n. 12.873/2003, restou afastada a absolutamente desarrazoada vinculação da multa às receitas do mês anterior ao da entrega da declaração, passando a penalidade a ser calculada sobre a receita do período de apuração relacionado à declaração, interpretação mais favorável que deveria ter sido aplicada também às penalidades;

17. Deve ser destacado, ainda, que o método utilizado pela fiscalização, de considerar a redação vigente no momento da entrega das EFDs-Contribuições acabou por gerar distorção que agravou o valor das penalidades.

18. Não fossem suficientes as causas de nulidade da autuação acima apontadas, inexistem, como se verá, as omissões presumidas pela fiscalização.

19. Não houve qualquer especificação quanto a quais as informações tidas por omitidas, a forma de sua constatação ou mesmo quanto a sua relevância para apuração da Contribuição ao PIS e da CO FINS.

20. A Impugnante destaca que as notas fiscais passíveis de consignação nos registros A100, C100 e C500 das EFDs-Contribuições são apenas as indicadas nas EFDs, não havendo qualquer vício quanto a tais declarações. Isso porque a maior parcela das operações da Impugnante encontram-se sujeitas a emissão de documentos fiscais eletrônicos, os quais são objeto de consignação nos Registros C180 e CI90.

21. Além disso, suas vendas são majoritariamente realizadas por meio da emissão de cupons fiscais, os quais são objeto de indicação nos registros C491 e C495.

22. Além disso, importante observar, que no próprio Manual da EFDContribuições (doc. 7) há expressa menção ao fato de que não devem constar em tal declaração os documentos fiscais que não geram direito ao crédito, razão pela qual grande parte das operações da Impugnante também não se enquadram em tal obrigação, diante do regime monofásico atribuído pela Lei n. 10.147/2000 aos produtos por ela comercializados.

23. Diante disso, tem-se que a quantidade de documentos fiscais indicados pela fiscalização em sua tabela, que, como demonstrado, compreende os Registros A100, CI00 e C500 das EFDsContribuições/ encontra-se correta, inexistindo qualquer omissão.

24. Ou seja, a indicação de suposta omissão no preenchimento das EFD-Contribuições na fiscalização não se coaduna com a realidade, sendo certo que sequer foi demonstrada qualquer falta de informação, que apenas verificou de forma parcial as declarações prestadas pelo contribuintes e presumiu omissões.

25. Os dados tidos por omitidos pelo agente fiscal já se encontravam disponibilizados à Receita Federal, razão suficiente para descaracterizar qualquer omissão de informação, como concluiu desavisadamente o agente fiscal.

26. A ausência de moralidade, proporcionalidade e razoabilidade (art. 37 da Constituição Federal), o caráter confiscatório (art. 150, IV, da Constituição Federal) e a afronta ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Carta Magna), decorrente da forma de cálculo da multa estipulada em lei, ressaem do fato de que em todo ano de 2013 a COFINS e a Contribuição ao PIS devidas pela Impugnante totalizaram: R\$ 31 MILHÕES DE REAIS (doc. 6).

27. Ademais, a verificação do teor do art. 57 da MP 2.158-35 demonstra que se a Impugnante, em vez de ter transmitido as EFDs-Contribuições com as falhas mencionadas pela fiscalização, simplesmente tivesse deixado de cumprir a

obrigação acessória, sem nada entregar ao Fisco, a multa aplicável alcançaria no máximo R\$ 18.000,00 (conforme alínea "b" do inciso II do mencionado art 57).

28. Não há qualquer razoabilidade ou coerência na imputação da multa quanto a supostas incorreções nas declarações transmitidas, a qual não visa educar ou punir o contribuinte pelo erro, mas sim aumentar a arrecadação do Erário.

29. E é por conta desse desvio de finalidade da multa imposta sobre a pretensa falta no cumprimento de meras obrigações acessórias que devem ser aplicados os primados constitucionais de proteção do contribuinte em face do confisco e da capacidade contributiva.

30. Considera a Impugnante essencial ao julgamento de sua defesa a realização de diligência ou de perícia técnica, apresentando, para tanto, os requisitos indicado pelo art. 16, III, do Decreto n. 70.235/1972.

A Impugnante cita legislação, jurisprudência e doutrina e, ao final, requer:

1. preliminarmente, a nulidade do auto de infração;
2. no mérito, que seja cancelada a penalidade imputada;
3. conversão do julgamento do feito em diligência ou pela determinação da realização de perícia técnica.

A Autoridade Julgadora, despacho do Relator, fl. 1322, decidiu pelo retorno dos autos à Fiscalização para esclarecer se:

1 - Na Tabela 3, página 14 do Relatório Fiscal (fls. 884/901), nas colunas "Total de NF de Mercadorias", "Total de NF de Serviço", "Total de NF de Terceiros", estão incluídas as Notas Fiscais Eletrônicas e os Cupons Fiscais (eletrônicos ou não).

Solicita-se ainda responder os seguintes quesitos formulados pelo Impugnante, constantes de seu pedido de diligência:

2 - Quais Registros das EFD-Contribuições compõe as quantidades de notas fiscais indicadas na tabela acosta à fl. 897 pela fiscalização?

3 - A soma dos Registros A100, C100 e C500 das EFD-Contribuições compõe a quantidade de notas fiscais indicadas na citada tabela?

4 - A Fiscalização entende que foram cometidas omissões nas EFDsContribuições? Em caso positivo, é possível listar tais vícios?" Em relação ao item/quesito '1' acima reproduzido, a Autoridade Fiscal responde (fls. 1330/1341):

2.13 Visto que o contribuinte afirma que as suas NFe foram informadas somente de forma consolidada, as colunas [1], [2] e [3] da tabela supra não incluem as NFe. Importante destacar que se o contribuinte tivesse optado por informar as NFe individualmente (visão documental) elas seriam carregadas no registro C100(...).2.19 Assim, visto que as colunas [1], [2] e [3] da tabela supra representam documentos fiscais informados individualmente, elas também não incluem os cupons fiscais (sejam eletrônicos ou não).

2.20 Em síntese, a resposta para ao quesito 1 é negativa. (gn)Em relação ao item/quesito '2' acima reproduzido, a Autoridade Fiscal responde:

2.23 Respondendo ao quesito, a coluna "N.F. PJ" é composta pelos registros C100 (tanto do Grupo de Notas de Saída quanto do Grupo de Notas de Entrada emitidas pela pessoa jurídica), conforme notas [1.1] e [1.2] à referida Tabela. Já a coluna "N.F. Terceiros" é composta pelos registros C100 e C500 (do Grupo de Notas de Entrada emitidas por "terceiros"), conforme nota [2] da mesma Tabela. (gn)Em relação ao item/quesito '3' acima reproduzido, a Autoridade Fiscal responde:

2.24 A resposta a este quesito é positiva (desconsiderando-se os quantitativos nas colunas de "itens"). Entretanto, vale destacar que da coluna autuação estando zerada, decorre que registros "A100 - NF de Serviços" como decorre do exposto no quesito "N.F. Serviço" da Tabela 3 do Relatório não foram informadas nas Notas Fiscais. (gn)Em relação ao item/quesito '4', acima reproduzido, a Autoridade Fiscal responde:

2.44 Portanto, respondendo ao quesito 4, em relação aos meses de janeiro a abril de 2013, a fiscalização apurou que as ECF - Contribuições foram entregues incompletas, com insuficiência na escrituração dos documentos fiscais de entrada geradores de créditos de PIS e Cofins, enquanto que para os demais meses de 2013 (maio a dezembro), o sujeito passivo não escriturou qualquer documento fiscal, seja de saída ou de entrada, seja na forma documental (individual) ou consolidada.

Devidamente cientificada do resultado da Diligência, a contribuinte pode contraditar o Relatório Fiscal (fls. 1330/1341), argumentando (fls. 1354/1359), em síntese, que:

1. A realização da diligência, na qual foi determinada a manifestação sobre parte dos quesitos periciais indicados na defesa da Impugnante, não foi acompanhada pelo assistente técnico indicado em tal peça, visto que a Fiscalização não o intimou quanto à realização dos trabalhos.

2. Como aduzido no item 54 da Impugnação, a autuação não apontou, de forma específica, a suposta omissão verificada nas EFD Contribuições entregues, sendo certo que a Impugnante teve de testar os números veiculados em cada registro para alcançar os totais indicados na tabela de fl. 897, conforme demonstrado no item 57 da defesa. Ocorre que o agente fiscal, ao impedir à Impugnante o acompanhamento dos trabalhos de diligência, mais uma vez coloca-a em condição de absoluta ignorância quanto ao conteúdo e integridade dos arquivos manuseados pela Fiscalização, assim como à forma de tratamento dos dados inicialmente apresentados.

3. A diligência fiscal realizada confirmou não apenas os vícios na demonstração das supostas omissões imputadas na autuação, como também comprovou, cabalmente, que a quantidade de documentos fiscais indicados pela fiscalização

em sua tabela, que, como demonstrado, compreende apenas os Registros A100, C100 e C500 das EFDs-Contribuições, encontra-se incorreta.

4. Derruída a acusação de ausência de escrituração dos documentos fiscais, o Fiscal aponta supostas diferenças quanto ao valor da receita bruta da Impugnante e o dos registros que sequer haviam sido anteriormente analisados. Em outra inovação, aponta supostas diferenças entre o valor dos créditos apurados e o das notas fiscais de entrada escrituradas.

5. A nova tabela produzida pela fiscalização, longe de apontar qualquer vício, indica inexpressivas diferenças e inclusive a tributação a maior realizada pela Impugnante.

6. Quanto aos créditos, tem-se que tal acusação sequer apresenta conformidade com a sistemática de apuração não-cumulativa da contribuições ao PIS e COFINS, que outorgam diversos outros créditos que não apenas aqueles oriundos da aquisição de mercadorias, mas também por despesas com alugueis e benfeitorias em imóveis de terceiros (vultosas para contribuinte que conta com mais de 1.800 estabelecimentos), depreciação, entre outros.

Por essas razões, reitera a Impugnante as demais razões de sua Impugnação, confiando no integral cancelamento da autuação ora combatida.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ deu parcial procedência a impugnação apresentada pela contribuinte, apenas para afastar a multa quanto ao período de janeiro a abril de 2013, por não estar comprovada a omissão quanto as informações prestadas nesse período, e manteve parcialmente o credito constituído, em julgamento assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2013

Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Matéria não Impugnada. Preclusão.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Ilegalidade/Inconstitucionalidade. Competência. Não compete à autoridade administrativa exercer controle de constitucionalidade ou de legalidade de ato normativo legitimamente inserido no Ordenamento Jurídico, função própria, exclusiva e indelegável do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2013

Obrigação Acessória. EFD-contribuições. Multas. Cabível a multa prevista no art. 57, inciso III, da MP nº 2.158-35/01, quando, em cumprimento de obrigação acessória, o contribuinte entrega EFD-contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas; mas, se simplesmente extemporânea a entrega, cabível a aplicação da multa prevista no art. 57, inciso I, da MP nº 2.158-35/01.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário, necessária a análise por este Conselho do recurso necessário.

Ato Contínuo, foi interposto recurso voluntário pela RAIÁ DROGASIL S.A, alegando em síntese que:

- Preliminarmente, a nulidade da diligência fiscal realizada que teria excluído quesitos essenciais formulados pela Recorrente e não intimado o assistente técnico da empresa;
- Vício no mandado de procedimento fiscal, eis que não era objeto da fiscalização revisar as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento da Recorrente e as correspondentes obrigações acessórias;
- Impossibilidade de aplicação da multa antes da prévia intimação da Recorrente para regularização da EFDS-contribuições;
- Inaplicabilidade da penalidade prevista na Lei 12.873/2013 ao exercício de 2013, em razão do princípio da anterioridade;
- Incorreção do cálculo da multa aplicada, eis teriam sido incluídas receitas e valores não vinculados à obrigação principal. Afirma que a base de cálculo utilizada excede o faturamento do período e desconsidera deduções legais aplicáveis.
- No mérito, alega que inexistente omissão ou incorreção na apresentação da EFD-Contribuições e que teria havido inovação no lançamento fiscal após a diligência realizada;
- Que a Administração Tributária teria como ter acesso às informações fiscalizadas, as quais são transmitidas pelo SPED, cujos registros apresentam de forma individualizada das receitas de vendas, prestação de serviços, bem como aquisições de mercadorias realizadas no período em análise.
- Impossibilidade de aplicação da multa por caráter confiscatório e por ofensa aos princípios da moralidade, proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva.

É o relatório.

VOTO VENCIDO**Voto****Tempestividade**

O recurso apresentado pela Recorrente é tempestivo, razão pela qual, passo a sua análise.

A) Do Recurso de Ofício.

Inicialmente, cumpre analisar o Recurso de Ofício da Fazenda, considerando que houve exoneração parcial do crédito tributário no caso em que estão, porque entendeu-se no julgamento da DRJ que o fiscal não se desincumbiu de comprovar a omissão nas informações dadas pela contribuinte nos períodos de janeiro a abril de 2013.

Quanto a este ponto, cumpre reproduzir os fundamentos bem adotados pela DRJ:

A Impugnante, na sequência, alega que a Fiscalização não especificou as informações tidas por omitidas nem a forma de sua constatação, destacou que as notas fiscais passíveis de consignação nos registros A100, C100 e C500 das EFDs-Contribuições, correspondentes às colunas na tabela apresentada no Relatório Fiscal, são as indicadas nas EFDs, não havendo qualquer vício quanto a tais declarações. Isso porque a maior parcela das operações da Impugnante encontram-se sujeitas a emissão de documentos fiscais eletrônicos, os quais são objeto de consignação nos Registros C180 e CI90. Além disso, suas vendas são majoritariamente realizadas por meio da emissão de cupons fiscais, os quais são objeto de indicação nos registros C491 e C495. Finalmente, observa que no próprio Manual da EFD Contribuições há expressa menção ao fato de que não devem constar em tal declaração os documentos fiscais que não geram direito ao crédito, razão pela qual grande parte das operações da Impugnante também não se enquadra em tal obrigação, diante do regime monofásico atribuído pela Lei n. 10.147/2000 aos produtos por ela comercializados. Diante disso, conclui que “a quantidade de documentos fiscais indicados pela fiscalização em sua tabela, que, como demonstrado, compreende os Registros A100, CI00 e C500 das EFDsContribuições/ encontra-se correta, inexistindo qualquer omissão”.

Entende-se que a prova da infração imputada cabia à Fiscalização, mas deste ônus a Autoridade Fiscal não se desincumbiu. De fato, simplesmente apontar ter havido números baixos ou zerados para determinadas classes de “notas fiscais” não comprova ter havido omissão ou inexatidão, mormente quando se sabe que a Empresa sendo varejista mais emite cupons que notas, sem falar das notas fiscais eletrônicas.

Ao que tudo indica a Autoridade Fiscal não distinguiu dentre as várias espécies de documentos fiscais e de formas de registros, comprometendo sua apuração e, assim, sua atuação, deixando lacunas e dúvidas em relação ao lançamento da multa sub examen. De fato, na diligência determinada às fls. 1322/1323,

concluída às fls. 1330/1341, a Autoridade atuante admitiu não ter considerado todos os registros carregados na ECF do contribuinte, pois a Tabela 3, página 14 do Relatório Fiscal (fls. 884/901), apontada como prova da omissão incorrida, as colunas são tituladas "total de ...", mas quando indagado se os cupons e notas fiscais eletrônicas foram adicionadas em tais totais, a resposta fora negativa (vide o relatório neste voto a passagem citada).

É verdade que no relatório de diligência, a Autoridade Fiscal agregou novos fundamentos para apoiar sua tese de omissão de "carregamentos de notas". Desta feita, considerou todas as notas, inclusive nf-e e cupons, para apurar a receita bruta e comparar com o valor desta declarado, resultando, porém, mais em valor declarado que o contrário (vide tabela 2.1, fl. 1338).

Ainda, no relatório de diligência, a Autoridade Fiscal, da mesma forma, em relação à apuração dos créditos (vide tabela 2.2, fl. 1339), confrontou a base de cálculo dos créditos com a "Soma dos Documentos Fiscais Escriturados", apurando agora diferenças, sem no entanto proporcionar segurança de que considerou todas as possíveis fontes geradoras de crédito do contribuinte. O Impugnante alega com razoável plausibilidade de que "os créditos são formados também por despesas com alugueis e benfeitorias em imóveis de terceiros (vultosas para contribuinte que conta com mais de 1.800 estabelecimentos), depreciação, entre outros".

Assim, assiste razão ao impugnante, quanto ao período de janeiro a abril de 2013, entende-se que não restou comprovada a alegada omissão, devendo ser cancelado in totum o crédito constituído referente a este período.

Conforme se denota do trecho do acórdão da DRJ, recaía sobre o Fisco o ônus de demonstrar o descumprimento da obrigação acessória da EFD-Contribuições, principalmente, em razão da presunção de veracidade relativa das declarações fiscais do contribuinte, do qual este não se desincumbiu.

No presente caso, após a realização da diligência, foi possível constatar que quanto ao período de janeiro a abril de 2013 não foi devidamente comprovada a alegada omissão nas declarações pela Recorrente, eis que o fiscal teria desconsiderado cupons e notas fiscais na fiscalização inicial, os quais foram devidamente considerados no relatório da diligência.

Assim, em razão do que preconiza, inclusive, o art. 142 do CTN, de que é do fiscal a responsabilidade em proceder a constituição do crédito tributário e demonstrar todos os fatos que fundamentam a sua autuação, escorreita a decisão da DRJ que determinou o cancelamento do crédito quanto ao referido período, eis que não houve a demonstração inequívoca da omissão alegada.

Assim, voto pela manutenção do cancelamento do crédito referente ao período de janeiro a abril de 2013. Nego provimento ao Recurso de Ofício.

B) Do Recurso da Contribuinte.

Preliminares.

Preliminarmente, a Recorrente alega que a diligência determinada pela decisão de primeira instância seria nula, eis que teria feito pedido expresso em sua defesa inaugural para realização de diligência/perícia, bem como que teria indicado quesitos e assistente técnico para acompanhamento dos trabalhos da auditoria, sendo que, no caso, além de não terem sido respondidos todos os quesitos formulados, o seu perito deixou de ser intimado para apresentar seu laudo.

Afirma que: *“por certo a realização da diligência, na qual foi determinada a manifestação sobre parte dos quesitos periciais indicados na defesa da Recorrente, não foi acompanhada pelo assistente técnico indicado em tal peça, visto que a fiscalização não o intimou quanto à realização dos trabalhos...”*

Alega que ao ser negado a participação do assistente e a resposta aos demais quesitos formulados, a Recorrente teria sido prejudicada demasiadamente, e que tal procedimento teria ofendido princípios constitucionais, como o da ampla defesa e do contraditório, requerendo, pois, a anulação da parte da decisão que manteve débitos exigido na atuação.

No entanto, em que pese o esforço argumentativo da Recorrente, tem-se que suas alegações não merecem prosperar, eis que a realização de diligências e perícias são realizadas de acordo com a necessidade no caso concreto.

No presente caso, verifica-se que foi determinada a realização de diligência, justamente **em atenção ao princípio do contraditório e ampla defesa**, para que a Autoridade Fiscal esclarecesse (fls. 1322 e seguintes):

Do acima exposto, a fim de preservar o contraditório e a ampla defesa, e de firmar a convicção dos julgadores quanto à matéria de fato pertinente, **DECIDO** pelo retorno dos autos à Unidade a quo, para que a Autoridade Fiscal autuante, utilizando-se dos procedimentos necessários, esclareça se:

1 - Na Tabela 3, página 14 do Relatório Fiscal (fls. 884/901), nas colunas “Total de NF de Mercadorias”, “Total de NF de Serviço”, “Total de NF de Terceiros”, estão incluídas as Notas Fiscais Eletrônicas e os Cupons Fiscais (eletrônicos ou não).

Solicita-se ainda responder os seguintes quesitos formulados pelo Impugnante, constantes de seu pedido de diligência:

2 - Quais Registros das EFD-Contribuições compõe as quantidades de notas fiscais indicadas na tabela acosta à fl. 897 pela fiscalização?

3 - A soma dos Registros A100, C100 e C500 das EFD-Contribuições compõe a quantidade de notas fiscais indicadas na citada tabela?

4 - A Fiscalização entende que foram cometidas omissões nas EFDs Contribuições?
Em caso positivo, é possível listar tais vícios?”

Os quesitos foram formulados de acordo com a necessidade de elucidação acerca das notas fiscais e cupons considerados para comprovar as omissões atuadas no período fiscalizado, conforme quesitos acima indicados, não havendo que falar nulidade no caso em questão, porque a diligência não deve responder quesitos que forem irrelevantes e impertinentes para elucidação dos fatos apurados.

Ademais, cumpre registrar que a diligência se ateve aos quesitos que foram indicados pelo il. Relator da DRJ.

Também não há que falar em nulidade por ausência de intimação do Assiste técnico, eis que a parte foi devidamente intimada do início da diligência fiscal em 17/08/2018, conforme se denota do termo de ciência abaixo (fls. 1326):

SP SAO JOSE DOS CAMPOS DRF

Fl. 1326

**Receita Federal**

Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José dos Campos

Documento		TERMO DE CIÊNCIA DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL	
Identificação da Ordem			
Número do Mandado de Procedimento Fiscal		Código de Acesso	
0812000.2018.00148-8		32379801	
Sujeito Passivo			
Nome / Nome Empresarial		CPF / CNPJ	
RAIA DROGASIL S.A		61.585.865/0001-51	
Logradouro		Número	Complemento
AV. CORIFEU DE AZEVEDO MARQUES		3097	
Bairro	Cidade / UF	CEP	
BUTANTÃ	SÃO PAULO/SP	05339-900	
Lavratuara			
Local de Lavratuara			Data
R. ALVARES DE AZEVEDO, 100 – VILA BETÂNIA – SÃO JOSÉ DOS CAMPOS			17/08/2018
Contexto/Informação			
<p>Trata-se de procedimento decorrente de baixa para diligência fiscal relativo ao PAF 13864.720004/2018-27, conforme despacho da autoridade julgadora de 26/06/2018 (fl. 1322 dos referidos autos).</p> <p>O presente Termo serve, <i>ab initio</i>, apenas para ciência da abertura e andamento do procedimento. Caso seja necessário, no curso do procedimento, o sujeito passivo será demandado a atender requisições fiscais de interesse nos autos.</p>			
Observações			
<p>E, para surtir os efeitos legais, lavro o presente Termo, em duas vias de igual teor e forma, cuja ciência pelo sujeito passivo dar-se-á por via eletrônica (DTE).</p>			

Assim, se era do seu interesse informar o seu Assistente técnico sobre a diligência, poderia o mesmo ter realizado seu laudo no prazo assinado de 30 dias da resposta e ter apresentado tal documento nos autos, o que não foi por ela realizado.

Dessa forma, não há que falar em prejuízo, de forma a se determinar a nulidade da diligência por esses motivos.

Posteriormente, e ainda em sede de preliminar, a parte alega nulidade no vício no mandado de procedimento fiscal, eis que não eram objeto da fiscalização as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento da Recorrente; Impossibilidade de aplicação da multa antes da prévia intimação da recorrente para regularização das EFDS-contribuições; Inaplicabilidade da penalidade prevista na Lei 12.873/2013 ao exercício de 2013, ante a aplicação do princípio da anterioridade; Incorreção do cálculo da multa aplicada, eis que teriam sido incluídas receitas e valores não vinculados à obrigação principal.

Nesse ponto, quanto as referidas nulidades, a Recorrente praticamente reiterou os termos de sua impugnação, não rebatendo os fundamentos da decisão de origem que pudesse afastar aquele entendimento.

Assim, amparada no art. 114, §12º, I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634 de 21 de dezembro de 2023, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento da DRJ quanto as preliminares alegadas (fls. 1.331/1.335):

A Impugnante alega vício no MPF (atual TDPF) porque o Termo original não continha determinação para fiscalizar PIS/Cofins, conforme realmente se verifica à fls. 1317.

A jurisprudência administrativa, tanto nas DRJ quanto no CARF, tem assentado que eventual equívoco no MPF (atual TDPF) não motiva nulidade da ação fiscal, podendo eventualmente servir de arrimo à possível sanção disciplinar, caso seja apurada a responsabilidade.

O Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pela Portaria SRF n.º 1.265, de 22/11/1999, atualmente **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal** regulado pela Portaria RFB Nº 6478, de 29 de dezembro de 2017, consiste em documento emitido em decorrência de normas administrativas que regulam a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil sejam levados a efeito de conformidade com uma ordem específica, a qual pressupõe formalização mediante documento específico.

Assim, o TDPF constitui-se instrumento de controle indispensável à administração tributária e de garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato o Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), que o esteja fiscalizando, se encontra no exercício legal de suas funções. Enquanto instrumento de controle, o TDPF se presta a possibilitar à Administração Pública

acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos auditores, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada adequadamente, de acordo com os critérios definidos pelas leis e diplomas administrativos.

Ademais, questões ligadas ao descumprimento do MPF ou atual TDPF, inclusive quanto a prazo, devem ser resolvidas no âmbito de processo administrativo disciplinar, não tendo o condão de tornar nulo o lançamento tributário. Nesse sentido, manifestou-se a 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 16 de outubro de 2002, mediante o Acórdão n.º 107-06.820, cuja ementa segue abaixo transcrita:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverência o princípio da pessoalidade. **Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.**

E, da mesma forma, vários outros julgados da segunda instância de julgamento administrativo – CARF - seguiram o mesmo entendimento:

Nº Acórdão 1302-002.559

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2013

Ementa:

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRREGULARIDADES NO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL-TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O TDPF constitui-se em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade de tais procedimentos eventuais falhas na sua emissão ou trâmite.

Nº Acórdão 3201-003.084

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002(...)LANÇAMENTO. NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O mandado de procedimento fiscal - MPF, atualmente denominado Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, é um instrumento de controle administrativo dos serviços internos da Receita Federal e de comunicação com o contribuinte, sem força para sobrepor-se às competências para lançamento definidas em Lei.

Recurso Voluntário Negado. Crédito Tributário Mantido.

Por outro lado, à Autoridade Fiscal não é dada a opção de não autuar, a pretexto de falhas no TDPF ou MPF, porque as normas contidas em diplomas hierarquicamente superiores à Portaria que instituiu o TDPF, determinam a ação da Autoridade sempre que apurar infração à legislação tributária. Vide por exemplo o Regulamento do Imposto de Renda, instituído por Decreto do Presidente da República:

RIR/99, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999

Art. 926. **Sempre que apurarem infração** às disposições deste Decreto, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, **os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração**, com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal.

E, com mais força ainda o Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento **é vinculada e obrigatória**, sob pena de **responsabilidade funcional**.

(ii) prévia intimação para regularização das EFDs-Contribuições

A Impugnante apresenta ainda outro fundamento para requerer a nulidade. Alega basicamente que “supostas irregularidades relacionadas às EFDs-Contribuições deveriam ter sido objeto de prévia intimação para sua regularização e, somente após o não cumprimento de tal intimação, haveria de ser aplicada qualquer penalidade”. E argumenta que “na presente autuação, tal prévia intimação não ocorreu”.

A base legal citada pelo Impugnante é o caput do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, na redação prevista pelo art. 8º da Lei nº 12.766/2012 e mantida na Lei nº 12.873/2013.

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: (gn)

Não prospera a alegação, porque na verdade a contribuinte fora intimada, conforme se constata no Termo de Intimação Fiscal nº 11 (fl. 389) que apontou não haver nas “EFD – Contribuições” informação integral no que se refere às Notas Fiscais (blocos A, C e D):

TERMO DE CONSTATAÇÃO E DE INTIMAÇÃO FISCAL – 269/16-11

(...)

Em continuidade ao procedimento fiscal em epígrafe, constata-se o seguinte:

(...)

4) Em relação à entrega das “EFD – Contribuições” mensais, a tabela abaixo demonstra o registro das quantidades de Notas Fiscais informadas em cada um dos respectivos meses do ano-calendário 2013:

Período	Total das Notas Fiscais de Pessoas Jurídicas	Total de Notas Fiscais de Transportes	Total de Notas Fiscais de Serviços
01/01/2013 – 31/01/2013	776	499	0
01/02/2013 – 28/02/2013	6.376	2.673	0
01/03/2013 – 31/03/2013	0	1.105	0
01/04/2013 – 30/04/2013	0	1.292	0
01/05/2013 – 31/05/2013	0	0	0
01/06/2013 – 30/06/2013	0	0	0
01/07/2013 – 31/07/2013	0	0	0
01/08/2013 – 31/08/2013	0	0	0
01/09/2013 – 30/09/2013	0	0	0
01/10/2013 – 31/10/2013	0	0	0
01/11/2013 – 30/11/2013	0	0	0
01/12/2013 – 31/12/2013	0	0	0

ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS

(...)

4) Quanto ao constatado no item 4: justificar a razão das “EFD-Contribuições” terem sido entregues com informações incompletas/zeradas (base legal: art. 57 da Medida-Provisória nº 2.158/2001, redação dada pela Lei nº 12.873/2013).

(...)(gn)

Ora, a contribuinte não apenas fora intimada para esclarecer como respondeu (fl. 399 e ss) à intimação, alegando elevado volume de informações, existência de dois sistemas (Raia e Drogasil) de controle e inexistência de prejuízo ao Fisco.

Resta claro, portanto, não haver procedência no pedido de nulidade com base no alegado.

(iii) descumprimento do princípio da anterioridade

Ao contrário do afirmado pela Impugnante, a Autoridade Fiscal aplicou a multa de acordo com o estabelecido na lei, inclusive em relação à sua vigência, vide a este propósito fls. 896/899 (correspondente às fls. 13/16 do Relatório Fiscal).

No entanto, parece que a Impugnante pretende no ponto alegar a inconstitucionalidade da lei por violar – segundo pensa – o princípio da anterioridade. Na mesma linha alega afronta aos princípios da moralidade, da

proporcionalidade, da razoabilidade (art. 37 da Constituição Federal), do não-confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Carta Magna) e alega ainda afronta a vários outros princípios constitucionais citados ao longo de sua impugnação.

Ocorre que no âmbito administrativo descabe aos julgadores de primeira (DRJ) ou segunda instância (CARF) afastar dispositivo de lei com base em alegação de inconstitucionalidade. Assim, questões de inconstitucionalidade não são oponíveis na esfera administrativa como já se encontra expressamente previsto no diploma que rege o processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72), vide texto abaixo após alteração da Lei nº 11.941/09:

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.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (gn)

Assim, uma vez instituída a multa pecuniária ao caso, incabível à Administração deixar de aplicá-la em razão de dúvidas referentes à constitucionalidade dos dispositivos legais, inseridos legitimamente no Ordenamento pelo poder legislativo e não afastados pelo poder judiciário.

Rejeita-se o pedido de nulidade também em relação a este ponto.

(iv) incorreções no cálculo da multa.

Entende-se que a existência de incorreções, quando comprovadas, comprometem o mérito da autuação, mas não torna preliminarmente nulo o lançamento. Desta forma transfere-se a análise de alegações de tal natureza para a apreciação de mérito.

Dessa forma, não acolho as preliminares supracitadas, nos exatos termos do voto da decisão da DRJ.

No entanto, seguindo as suas razões recursais, apesar de ter incluído tal fundamento no mérito recursal, a Recorrente alega a nulidade do auto de infração, eis que após a conclusão da diligência, o fiscal teria incluído novos fundamentos no relatório fiscal de diligência, que não estavam contidos no lançamento original, de forma a corrigir as omissões e equívocos constantes no lançamento original para fundamentar o seu lançamento.

E aqui, entendo que merece guarida a irresignação da Recorrente. Explico.

A meu ver, a comprovação das alegações do contribuinte, se confirma a partir do acórdão da DRJ, o qual reconheceu expressamente que o Fiscal agregou novos fundamentos para apoiar a sua tese de omissão de “carregamento de notas”, sendo que houve, inclusive substituição da planilha inicial do lançamento após a diligência, que teria corrigido o erro de não ter sido computada na primeira planilha NF-e e Cupons Fiscais. A respeito, vejamos trecho do voto da DRJ:

Entende-se que a prova da infração imputada cabia à Fiscalização, mas deste ônus a Autoridade Fiscal não se desincumbiu. De fato, simplesmente apontar ter havido números baixos ou zerados para determinadas classes de “notas fiscais” não comprova ter havido omissão ou inexatidão, mormente quando se sabe que a Empresa sendo varejista mais emite cupons que notas, sem falar das notas fiscais eletrônicas.

Ao que tudo indica a Autoridade Fiscal não distinguiu dentre as várias espécies de documentos fiscais e de formas de registros, comprometendo sua apuração e, assim, sua atuação, deixando lacunas e dúvidas em relação ao lançamento da multa sub examen. De fato, na diligência determinada às fls. 1322/1323, concluída às fls. 1330/1341, **a Autoridade autuante admitiu não ter considerado todos os registros carregados na ECF do contribuinte**, pois a Tabela 3, página 14 do Relatório Fiscal (fls. 884/901), apontada como prova da omissão incorrida, as colunas são tituladas "total de ...", **mas quando indagado se os cupons e notas fiscais eletrônicas foram adicionadas em tais totais, a resposta fora negativa** (vide o relatório neste voto a passagem citada).

É verdade que no relatório de diligência, a Autoridade Fiscal agregou novos fundamentos para apoiar sua tese de omissão de "carregamentos de notas". Desta feita, considerou todas as notas, inclusive nf-e e cupons, para apurar a receita bruta e comparar com o valor desta declarado, resultando, porém, mais em valor declarado que o contrário (vide tabela 2.1, fl. 1338).

Ainda, no relatório de diligência, a Autoridade Fiscal, da mesma forma, em relação à apuração dos créditos (vide tabela 2.2, fl. 1339), confrotou a base de cálculo dos créditos com a "Soma dos Documentos Fiscais Escriturados", apurando agora diferenças, sem no entanto proporcionar segurança de que considerou todas as possíveis fontes geradoras de crédito do contribuinte. O Impugnante alega com razoável plausibilidade de que "os créditos são formados também por despesas com alugueis e benfeitorias em imóveis de terceiros (vultosas para contribuinte que conta com mais de 1.800 estabelecimentos), depreciação, entre outros".

Assim, assiste razão ao impugnante, quanto ao período de janeiro a abril de 2013, entende-se que não restou comprovada a alegada omissão, devendo ser cancelado in totum o crédito constituído referente a este período.

Quanto ao período subsequente maio a dezembro de 2013, o mesmo não sucede. De fato, a planilha representada na Tabela 3, página 14 do Relatório Fiscal - lançamento (fls. 884/901), fora, após a diligência substituída pela planilha representada na Tabela 1, página 3 do Relatório Fiscal- diligência (fls. 1330/1341). Tal substituição corrigiu o erro de não ter sido computada na primeira planilha NF-e e Cupons Fiscais, o que proporcionou cancelar o crédito constituído referente ao período de jan-abr de 2013.

No entanto, a Fiscalização verificou não haver mudança quanto ao período subsequente, isto é, todas as colunas permaneceram zeradas mesmo

considerando NF-e e Cupons Fiscais. Em outras palavras, houve neste caso a infração.

(grifos nossos).

Ora, da análise de tais argumentos, verifica-se que o ilustre fiscal autuante, em seu relatório fiscal deixou de considerar elementos essenciais ao lançamento da penalidade, uma vez que em se tratando de multa pela ausência de indicação de notas fiscais no ECF, deveria o mesmo ter levado a efeito o seu trabalho de forma pormenorizada, mesmo diante do alto número de notas fiscais, considerando as especificidades de cada uma em relação aos blocos em que estavam escrituradas, o que, a toda evidência deixou de ser efetuado no caso em concreto, fato este reconhecido, pelo próprio fiscal quando levou a efeito o relatório de diligência. Em tal documento, se verifica que restou expressamente consignado que, **a Autoridade autuante admitiu não ter considerado todos os registros carregados na ECF do contribuinte.**

Está ai, em meu sentir, a comprovação de que o lançamento foi efetuado de forma geral e em desconformidade com a previsão do art. 142 do CTN, pois simplesmente o fiscal deixou de efetuar a contento a devida análise da escrituração digital do contribuinte, quando, ao revés, deveria, para lançar a multa pelo descumprimento de obrigação acessória comprovar a devida inexatidão da escrituração, a qual no lançamento original foi levada a efeito de forma absolutamente geral e não específica, o que não poderia ter sido feito em razão da multa aplicada o ser exatamente sobre o volume de documentos não escriturados.

E, ainda mais, a partir das evidências trazidas pelo próprio fiscal autuante que deixou de considerar tais especificidades no relatório diligência, o que já gerou a necessidade de cancelamento de boa parte do Auto de Infração, resta claro que o ônus-dever do autuante não foi exercido em conformidade com a previsão do art. 142 do CTN, já que a determinação da matéria tributável não fora objeto da devida apuração, quando simplesmente o fiscal deixa de ler os demais blocos constantes da ECF, reconhece tal erro posteriormente e considera tudo como uma completa ausência de informações por parte do contribuinte.

E da leitura do relatório de diligência, resta claro que ali foram incluídos novos fundamentos, não constantes no lançamento original, na tentativa de salvar o lançamento, já que uma série de procedimentos de apuração somente foram levados a efeito na oportunidade da diligência, quando, ao revés, o deveria ser quando do lançamento original.

Assim, considerando que durante o processo administrativo fiscal não é permitido alterar os fundamentos ou mesmo incluir novos elementos ao lançamento original após a realização de diligência, em observância a segurança jurídica e até mesmo aos direitos do contraditório e ampla defesa do contribuinte, e ainda amparado nos termos do art. 146 e 149 do CTN, entendo que deva ser acolhida a nulidade integral do lançamento aventada pelo contribuinte.

Dessa forma, considerando que houve inovação quanto aos fundamentos, após a realização da diligência, voto pelo nulidade do auto de infração, com o cancelamento integral do crédito tributário.

Do mérito

Conforme já delineado, o presente caso trata de multa lavrada com fulcro no art. 57, III, da MP nº 2158-35/2001 com redação dadas pelas Leis nº 12.766/2012 e 12.873/2013, em razão da não apresentação de notas fiscais na EFD-Contribuições do ano de 2013.

Em razão de ter sido bem sintetizado o respaldo jurídico da referida multa nos períodos fiscalizados no caso concreto, adoto o seguinte trecho do acórdão da DRJ:

No mérito, a disputa cinge-se à aplicação da multa lavrada com fulcro no art. 57, III, da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pelas Leis nº 12.766/2012 e nº 12.873/2013, verbis:

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)

(...)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês/escalatório; (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)(...) (gn)

Para proporcionar visão completa da base legal, vale citar ainda o art. 16 da Lei nº 9.779/99 e o art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.252/12, que dispõem sobre a normatização das obrigações acessórias, de forma geral, e especificamente relativas à EFDContribuições, verbis:

Instrução Normativa RFB nº 1.252/12

(...)

Art. 2º **A Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)** - (EFD/PS/Cofins), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010, passa a denominar-se Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), a qual obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa, **devendo ser observada pelos contribuintes da:**

I - Contribuição para o **PIS/Pasep**;

II - **Cofins**;

e III - Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

(...)

Art. 4º **Ficam obrigadas a adotar e escriturar a EFD-Contribuições, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779**, de 19 de janeiro de 1999, e do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007:

I - **em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins**, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, **as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real**; (gn)

Por outro lado, a autorização legal para a Receita Federal normatizar obrigações acessórias está contemplada no art. 16 da Lei nº 9.779/99, verbis:

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.

Ora, a base legal acima reproduzida demonstra, de forma expressa e clara, a obrigatoriedade da entrega da EFD-contribuições, no tempo hábil, sem omissões, sem informações inexatas ou incompletas, dispondo ainda da reprimenda cabível nas diversas hipóteses de infrações.

Verifica-se, por exemplo, que no caso de informações inexatas, omitidas ou incompletas, a **LEI** manda aplicar a **multa de 3% sobre o valor das transações** correspondentemente afetadas. Observe-se que **na redação imediatamente anterior** à acima reproduzida do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, dada pela Lei nº 12.766/12, **esta multa correspondia a 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da EFD**. Em qualquer dos períodos, porém, há um limite inferior para o valor da multa de R\$100,00. A Fiscalização repetiu a evolução da Legislação (v. fl. 14 do Relatório Fiscal).

Assim, de **01/01/13 até 24/10/13**, prevalece a multa prevista no art. 57, inciso III, da MP nº 2.158-35/01, **com a redação dada pela Lei nº 12.766/12**, verbis:

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)

(...) (gn)

No período subsequente fiscalizado, isto é, de 25/10/13 até 31/12/13, prevalece a multa prevista no art. 57, inciso III, da MP nº 2.158-35/01, com a redação dada pela Lei nº 12.873/13, verbis:

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)

Seguindo estritamente as diretrizes dispostas expressamente na MP 2158-35/01, na Lei 9.779/99 e na IN 1.252/12, a Fiscalização lavrou o auto de infração, apurando o valor devido a título de multa por cumprimento de obrigação acessória - entrega das EFDcontribuições - com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

No mérito, a Recorrente alega, em síntese que: Inexiste omissão ou incorreção na apresentação da EFD-Contribuições, que teria ocorrido a inovação no lançamento após a diligência realizada; A Administração teria como ter acesso as informações fiscalizadas que são transmitidas

pelo sistema SPED; Impossibilidade aplicação da multa por caráter confiscatório e por ofensa aos princípios da moralidade, proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva.

No entanto, tais fundamentos não merecem amparo, veja que, conforme bem delineado do acórdão da DRJ, mesmo após a realização da diligência, a omissão quanto ao período de maio a dezembro de 2013 foi devidamente demonstrada e não restou de qualquer forma alterada, eis que as colunas permaneceram zeradas, mesmo que tenha sido levado a efeito a consideração das NF-e e Cupons Fiscais, estando absolutamente comprovada a infração no caso em exame:

Quanto ao período subsequente maio a dezembro de 2013, o mesmo não sucede. De fato, a planilha representada na Tabela 3, página 14 do Relatório Fiscal - lançamento (fls. 884/901), fora, após a diligência substituída pela planilha representada na Tabela 1, página 3 do Relatório Fiscal- diligência (fls. 1330/1341). Tal substituição corrigiu o erro de não ter sido computada na primeira planilha NF-e e Cupons Fiscais, o que proporcionou cancelar o crédito constituído referente ao período de jan-abr de 2013.

No entanto, a Fiscalização verificou não haver mudança quanto ao período subsequente, isto é, todas as colunas permaneceram zeradas mesmo considerando NF-e e Cupons Fiscais. Em outras palavras, houve neste caso a infração.

Sobre este ponto específico do Relatório Fiscal-diligência (fls. 1330/1341), a Impugnante permaneceu em completo silêncio, conforme se constata à 1354 e ss, embora tenha sido lhe concedido novamente prazo de trinta dias para contraditar o termo fiscal. É verdade que na Impugnação (fls. 921/964) ao Auto de Infração, alega a recorrente que:

1. as informações concernentes ao Registro C500, pertinente a contas de consumo, passou a ser objeto de indicação no Registro F100;
2. o Registro C100, correlato apenas às notas fiscais físicas que gerassem direito a créditos das contribuições, naturalmente caiu em desuso pela plena implementação da emissão de documentos eletrônicos por todos os contribuintes, e
3. o Registro A100, relativo a notas de serviços, era comumente utilizado para consignar créditos relativos a benfeitorias, os quais deixaram de ser apropriados pela Impugnante.

Nada disso, porém, pode dar conta de que as colunas, por exemplo, "Total de NF consolidadas" e "Total de Cupons Fiscais Consolidados", na nova planilha (fl. 1332) esteja totalmente zerada no período.

Assim, quanto ao período de maio a dezembro de 2013, entende-se que restou comprovada a omissão, devendo ser mantido in totum o crédito constituído referente a este período.

Ao contrário do alega o Recorrente, foi demonstrada a omissão quanto ao período recorrido, sendo não houve inovação na diligência, porque apesar de ter sido analisado cupons e

notas fiscais para verificar a ocorrência de omissão ou não, quanto ao período de maio a dezembro de 2013, houve a omissão que ensejou a autuação, eis que mesmo na nova planilha o total de notas fiscais consolidadas e cupons fiscais consolidados permaneceram zerado.

Ademais, quanto a alegação de que a Administração Tributária teria acesso as informações fiscalizadas, as quais seriam transmitidas pelo sistema SPED, que apresentada de forma individualizada as receitas de vendas, prestação de serviços e aquisições de mercadorias, também não merece guarida o recurso da Recorrente, eis que o fato de a Administração ter acesso às informações pelo referido sistema não exime o contribuinte de cumprir com as suas obrigações acessórias, devidamente previstas na legislação.

Conforme a legislação supra, o contribuinte é responsável pelo envio correto de dados, declarações e registros fiscais dentro dos prazos e conformidades exigidos, sendo que em caso de não envio, como no presente caso, deve ser punido com a multa do art. 57 da MP nº 2.158/35/2001.

Veja que, a multa foi legalmente aplicada em razão do descumprimento do contribuinte quanto a obrigação acessória, não mantendo esta multa qualquer relação com a obrigação principal (pagamento do tributo).

Do caráter confiscatório da Multa.

Quanto a alegada tese de multa com caráter confiscatório e aplicação de princípios constitucionais, tem-se que tais questões não são oponíveis na esfera administrativa, sendo que o Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Conforme entendimento sumulado:

Súmula 2. O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, não havendo contestação específica quanto aos demais aspectos do lançamento, principalmente, no que concerne aos cálculos da Fiscalização, é de manter a aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/72: “Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Assim, por todo o exposto, voto pelo não provimento do recurso.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso de Ofício e negar-lhe provimento, e no sentido de conhecer o Recurso Voluntário e negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA

VOTO VENCEDOR

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, redatora designada

Após longo debate em relação à nulidade integral do lançamento acolhida pela i. Relatora, fui designada redatora do voto divergente, uma vez que a maioria do colegiado afastou qualquer mácula no resultado da diligência fiscal que resultou na manutenção do auto de infração sobre o período de maio a dezembro de 2013.

A *priori* impende consignar que a ‘alteração de critério jurídico’ posta pela fiscalização no resultado da diligência já foi declarada pelo juízo a quo de modo que o lançamento foi cancelado para o período de janeiro a abril/2013 em razão da falta de provas. Por unanimidade, o colegiado manteve o *decisum* no julgamento do recurso de ofício.

No entanto, a maioria do colegiado não vislumbrou igual resultado em relação ao período de maio a dezembro de 2013, porque a conclusão da fiscalização não foi diferente das razões elencadas no Relatório Fiscal que motivou o auto de infração.

Porquanto já existente comprovação da infração pela recorrente, como observado no Relatório Fiscal de Diligência e no Relatório Fiscal do Auto de Infração reproduzidos, respectivamente:

Relatório Diligência:

2.35 Como se vê na Tabela detalhada do parágrafo 2.6 do presente Relatório Fiscal, nos meses de maio a dezembro de 2013 o sujeito passivo não escriturou seus documentos fiscais de saída e de entrada em nenhuma das duas formas.

Relatório do Auto de Infração:

A fiscalização sublinhou em seu Termo de Intimação Fiscal nº 11 que ao longo do ano-calendário em análise, 2013, no que se refere à entrega das “EFD –

Contribuições”, não houve a informação integral no que se refere às Notas Fiscais (Documentos Fiscais) que teriam que ter sido informadas nos blocos A, C e D.

Os arquivos de todas as EFD – Contribuições em análise estão juntadas aos autos, não havendo qualquer dúvida quanto às informações não prestadas, ou seja, a ausência dos respectivos Documentos Fiscais.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 11, o sujeito passivo reafirmou o que havia sido dito em audiência pessoal ocorrida anteriormente na repartição fazendária, que em razão do elevado volume de informações a serem transmitidas e em razão de haverem dois sistemas distintos para serem agregados às EFD (Documentos e Cupons Fiscais, sistemas distintos da RAIÁ S/A e DROGASIL S/A), haveria até a possibilidade de efetuar a retificação das EFD com o acréscimo dos chamados “Documentos Fiscais”, mas que isso levaria tempo.

Por outro lado, entende o sujeito passivo (conforme resposta ao T11) que apesar do fato dos Documentos Fiscais não terem sido transmitidos, não houve prejuízo ao fisco, pois as informações agregadas foram informadas e os tributos (PIS e Cofins) foram devidamente declarados e extintos.

Após diligência, com a entrega de novos esclarecimentos/documentos a fiscalização pode certificar os dados atinentes ao período autuado; apesar disso, quanto aos valores apurados para os meses de maio a dezembro, estes não sofreram alterações, de modo que inexistente a suposta alteração de critério jurídico, a falta de provas ou o descumprimento dos requisitos dos artigos 142 do CTN e 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72.

Tanto é verdade que na resposta ao resultado da diligência a recorrente se insurge contra a tabela elaborada pela fiscalização que justamente traz os novos fatos sobre os meses de janeiro a abril de 2013, mas, que foi declarada nula pela DRJ e confirmada por este colegiado.

Inobstante, cabe lembrar que a recorrente reconhece que os documentos fiscais não foram transmitidos.

Nesse sentido, dirijo da i. Relatora para manter o lançamento fiscal sobre o período de maio a dezembro de 2013.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa