



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720982/2020-65
ACÓRDÃO	3201-012.651 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	VOLKSWAGEN TRUCK & BUS INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA (ATUAL DENOMINAÇÃO DE MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA) FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Valor do crédito tributário exonerado inferior ao limite de alçada para interposição do Recurso de Ofício nos termos da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Conforme dispõe o art. 59, apenas se reconhece nulidade nos casos de (i) ato praticado por autoridade incompetente ou (ii) inequívoco cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. TDPF

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do TDPF não são causa de nulidade do auto de infração.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

A apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas está sujeita ao lançamento de multa regulamentar, sendo que, para as infrações ocorridas em períodos anteriores a 30 de maio de 2018 (data de publicação da Lei nº 13.670, de 2018), há de se verificar, entre a multa prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 e aquela prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a que acarreta a penalidade menos onerosa para o sujeito

passivo, tendo em vista o que preceitua o artigo 106, II, c, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite de alçada, e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para cancelar a exigência da multa por preenchimento incorreto de DCTF.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve parte do crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

O presente processo tem por objeto impugnação apresentada em face dos autos de infração de fls. 277 a 298, por meio dos quais foram lançados montantes relativos a declaração inexata e glosas de créditos sem débitos de Contribuição para o PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referentes aos meses de 01/2016 a 12/2016, além do lançamento de multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas com datas de referência 14/02/2018 e 13/04/2018 e multa por omissão

ou prestação de informação inexata ou incompleta em DCTF com datas de referência 05/05/2016, 29/06/2016, 21/07/2016, 18/08/2016, 06/10/2016, 30/11/2016 e 08/12/2016.

Os débitos de Contribuições foram absorvidos por créditos já havidos pelo contribuinte em sua escrita fiscal, assim o crédito tributário lançado, no montante de R\$ 23.244.859,85, refere-se apenas às multas decorrentes de inconformidades nas obrigações acessórias.

Os autos de infração foram lavrados com base no Termo de Verificação Fiscal de fls. 255 a 276, documento que detalha as irregularidades detectadas, de acordo com os tópicos a seguir.

1) Exclusão do ICMS da base de cálculo

A fiscalização relata que o contribuinte impetrou ação judicial, cujo desfecho lhe foi favorável, a fim de excluir o ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

A despeito da existência de provimento favorável no âmbito da ação judicial individualmente movida pelo contribuinte, a fiscalização pondera que não houve detalhamento de qual rubrica deveria ser excluída da base de cálculo das contribuições em tela, havendo autorização genérica para exclusão do ICMS na apuração.

A fiscalização detectou que a empresa não apurou valores a recolher (“ICMS a pagar”) às Fazendas Públicas estaduais no decorrer do período auditado. Assim, foi aplicado o entendimento da RFB à época do procedimento fiscal, o qual determinava que o ICMS a ser excluído era o ICMS a Recolher. Como o contribuinte declarou valores a pagar do ICMS iguais a ZERO em cada mês/período do ano de 2016, o valor de cada ajuste de redução (ICMS) foi glosado, adicionando-se o próprio valor à apuração.

Portanto, foram constituídos os créditos tributários decorrentes da nova base de cálculo das contribuições auditadas, os quais, pela existência de créditos das mesmas contribuições apurados em períodos anteriores, apenas diminuíram os estoques de tais créditos, não resultando em saldos devedores a serem recolhidos.

2) Diferenças entre NF-e e EFD-C

A fiscalização detectou divergências entre os valores das notas fiscais eletrônicas (NF-e) e os valores declarados pelo contribuinte na EFD-Contribuições (EFD-C).

Após intimações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, a fiscalização excluiu das divergências as operações destinadas à Zona Franca de Manaus, devoluções de compras e outras saídas que não fossem decorrentes de operações de venda.

As divergências remanescentes foram, então, levadas à apuração de cada contribuição social, refletindo no valor devido do PIS e da COFINS, bem como no valor do saldo de créditos dessas contribuições.

3) Multas por incorreções nas escritas fiscais (DCTF e SPED)

A fiscalização detectou que o contribuinte apresentou a DCTF com valores incorretos, já que apresentou valores nos registros M205/M605 da EFD-C, os quais deveriam ter sido informados em DCTF, o que não ocorreu nos períodos 02/2016, 04/2016, 05/2016, 06/2016, 07/2016, 08/2016 e 09/2016.

A fiscalização avalia que essas incorreções configuram infração à legislação tributária, nos termos do art. 57 da MP 2.158-35/01, com a redação que lhe conferiu a 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:

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

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;

.....

Nesse contexto, foi lançada a multa acima prevista para as incorreções na DCTF, conforme tabelas apresentadas à fl. 262.

Ademais, foram detectadas incorreções nos registros M200 e M600 da EFD-C, em virtude dos valores declarados a título de exclusão do ICMS e também em decorrência das diferenças dos saldos de créditos da EFD-C de 2016 para cada competência mensal.

Com efeito, a fiscalização afirma que, após o procedimento fiscal relativo ao ano calendário de 2015, sob o processo nº 10314.720737/2019-81, o qual já foi julgado em primeira instância por esta Quinta Turma e cujo Recurso Voluntário ainda pende de julgamento, o contribuinte foi intimado a retificar os saldos de créditos na EFD-C, mas não o fez, limitando-se a ingressar no contencioso administrativo.

Assim, a fiscalização considerou que a incorreção dos valores dos saldos de crédito de cada contribuição social, em cada período em que apurada, deu-se entre o valor presente em declaração SPED/EFD-C (registros 1100/1500) e aquele decorrente da apuração realizada nesta auditoria, considerando-se o saldo de crédito inicial em 01/01/2016 igual ao final de dez/2015, após o julgamento administrativo do processo nº 10314.720737/2019-81.

Dessa forma, a fiscalização aplicou também a multa prevista no art. 57, III, a, da MP 2.158-35/01, cujos valores estão detalhados no Anexo às fls. 273 e 274.

Da Impugnação O contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração e apresentou Impugnação tempestiva (fls. 318 a 385) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

1) Preliminar de nulidade

A impugnante afirma que tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal 04/2020 em 27/11/2020, mas foram concedidos apenas 5 dias úteis de prazo para que atendesse o solicitado.

Nesse contexto, o contribuinte requereu, em 04/12/2020, prazo adicional de 20 dias, o qual foi indeferido pela fiscalização.

Em 14/12/2020, o contribuinte requereu a reconsideração da decisão e, ato contínuo, em 23/12/2020, apresentou os esclarecimentos solicitados.

No entanto, ao contrário do solicitado pelo contribuinte, a fiscalização indeferiu o pedido de reconsideração e considerou intempestiva a apresentação da resposta, desconsiderando os documentos e esclarecimentos apresentados.

Nesse contexto, a impugnante alega que o prazo de 5 dias não encontra amparo na legislação, pois esta abre possibilidade da utilização deste prazo apenas em casos nos quais as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, o que, no seu entender, não é o caso, pois a fiscalização requereu esclarecimentos e averiguações que dependiam de investigações por parte do contribuinte.

Ademais, alega afronta aos princípios da eficiência, razoabilidade, proporcionalidade e à busca pela verdade material.

Ainda, afirma que o trabalho fiscal teve motivação deficiente, por falta dos dados não apreciados.

Em resumo, a impugnante sustenta que, diante da ausência de provas que sirvam de fundamento à exigência fiscal, os lançamentos são carentes de substrato fático, por falta de comprovação da acusação fiscal, justificando-se o reconhecimento de sua insubsistência.

2) Diferenças entre NF-e e EFD-C

A impugnante afirma que o procedimento fiscal afastou-se da busca pela verdade material quando não apreciou os esclarecimentos apresentados pelo contribuinte em 23/12/2020, os quais teriam, no seu entender, o condão de esclarecer as divergências a fim de evitar a cobrança de tributos sobre valores que não se sujeitam às contribuições.

Nessa esteira, a impugnante solicita a realização de diligência para examinar o quanto deixou de ser analisado pela fiscalização.

Ainda sobre o tema, a impugnante alega que a fiscalização não excluiu os valores decorrentes das operações destinadas à Zona Franca de Manaus, conforme sustentado no TVF.

Também afirma que o Fisco utilizou duplicidade de métodos, pois considerou ora o valor da EFD-Contribuições, ora o valor das Notas fiscais eletrônicas a fim de exigir sempre os valores que implicassem maior arrecadação fiscal.

A impugnante ainda justifica que todas as demais divergências contaram com explicações, embora tenham sido ignoradas pela autoridade autuante.

3) Exclusão do ICMS da base de cálculo

A impugnante apresenta seu entendimento acerca da exclusão do ICMS, de acordo com a tese fixada pelo STF no RE nº 574.706/PR, ataca as conclusões externadas pela RFB na SCI 13/2018 e na IN RFB nº 1.911/2019, para concluir que o ICMS a ser excluído é o destacado nas notas fiscais.

Apresenta entendimento de outros TRFs, favoráveis à sua tese, prolatados após os normativos da RFB.

Assevera, ainda, que deve prevalecer a decisão do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte e que o Auditor-Fiscal não tem competência, neste caso, para limitar os alcances da decisão judicial.

4) Multa por incorreções na DCTF

A impugnante alega que a penalidade em comento é indevida, em primeiro lugar, por erro de enquadramento, pois entende que a multa aplicável a incorreções e omissões na DCTF seria aquela prevista no art. 7º da Lei nº 10.426/2002, e não a multa do art. 57 da MP 2.158-35/2001 aplicada pela fiscalização.

Em segundo lugar, a impugnante alega que não houve equívocos no preenchimento, mas apenas divergência de interpretação. Assim, não houve falhas no reporte de informações, mas divergências no mérito da matéria em análise.

5) Multa por incorreções na EFD-C

Inicialmente, a impugnante afirma que não prospera o argumento da Fiscalização no sentido de que a impugnante deveria ter retificado a EFD-Contribuições do exercício de 2015 após a lavratura da autuação, na medida em que a exigência fiscal constituída naqueles autos foi impugnada pela pessoa jurídica, devendo-se aguardar o desfecho do litígio.

Assim, entende que a fiscalização jamais poderia ter utilizado como saldo inicial dos créditos de PIS e Cofins em 01/01/2016 o valor resultante apurado no processo no 10314.720737/2019-81. Assim, solicita que sejam refeitos os cálculos da Fiscalização, para que sejam utilizados os saldos conforme apurados pela impugnante.

Ademais, a impugnante alega que houve erro de enquadramento, tendo em vista que a previsão legal de multa referente à EFD-C é aquela dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, e não a prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001.

Cita decisão exarada pelo CARF.

Assevera que a fiscalização não cumpriu a contento o trabalho fiscal, pois não promoveu a devida comparação entre as duas possibilidades de multa.

Após, a impugnante alega que o auto de infração é nulo, por ausência de TDPF autorizando a auditoria da regularidade no preenchimento dos arquivos digitais. Nesse sentido, sustenta que os agentes fiscais não podem atuar de forma arbitrária, fiscalizando e autuando contribuintes a respeito de quaisquer temas.

Afirma que o TDPF que balizou o procedimento fiscal em análise não atribuiu competência para o exame de obrigações acessórias da impugnante, muito menos da regularidade no registro e na manutenção de arquivos digitais, mas restringiu-se ao exame da apuração e do recolhimento do PIS e da Cofins.

Ainda, alega que a conduta fiscal desrespeitou os artigos 12 e 59, I, do Decreto nº 70.235/1972, pois sem a previsão no TDPF o Auditor-Fiscal seria incompetente para tal lançamento.

Cita decisões do CARF e do STJ.

Após, a impugnante argumenta que a imputação de multa só é possível caso seja feita a relação das transações omitidas ou incorretamente descritas e, ainda, que as divergências apontadas não tenham sido sanadas pelo contribuinte.

Afirma que o contribuinte, após ser intimado a retificar as escriturações, assim procedeu, transmitindo os arquivos com todos os dados corretos. Dessa forma, não caberia multar aquele que atendeu o quanto solicitado, pois alega que as explicações foram dadas e permitiram que a fiscalização desenvolvesse seu trabalho de verificação das obrigações relacionadas à apuração e recolhimento do PIS/Cofins.

Ainda, sustenta que não haveria lógica em impor uma multa de 3% sobre a totalidade das operações (art. 57, III) àquele que cumpre as obrigações durante a auditoria e impor apenas uma multa de R\$ 500 (art. 57, II) a quem não atender às solicitações da fiscalização (uma situação mais grave). Assim, entende que a análise sistêmica do artigo 57 da MP 2.158-35/2001 leva ao entendimento de que estão sujeitos à multa do inciso III apenas aqueles contribuintes que, após intimados, remanescem em estado de ilicitude.

Ademais, argumenta que, em caso de dúvida na interpretação do dispositivo, deve ser adotada aquela mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN e do art. 22, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Apresenta decisões do CARF versando sobre multa por falta de entrega de arquivos digitais prevista na Lei nº 8.218/1991.

Além dos pontos suscitados acima, a impugnante afirma que a penalidade só poderia ser imposta na hipótese de prejuízo à fiscalização.

Nesse sentido, argumenta que é justamente a exatidão e clareza das informações prestadas que permitiram à fiscalização discordar do tratamento adotado para créditos e débitos de PIS/Cofins. Assim, a obrigação acessória é um dever

instrumental que, no caso presente, tem como finalidade propiciar ao Fisco a correta verificação da apuração e recolhimento dos tributos.

Como a fiscalização teve a oportunidade de realizar seu trabalho por completo, não houve pressuposto material indispensável à imputação da penalidade.

Assim, alega que não basta a mera irregularidade formal para que a infração se caracterize, pois a caracterização do ilícito supõe dolo e efetivo prejuízo ao erário, conforme manifestações do CARF e do STJ.

Por fim, a impugnante apresenta argumentos que tratam de consunção e de caráter confiscatório da multa.

Nessa esteira, sustenta que as impropriedades nas EFDs são absorvidas pela infração final (não recolhimento / recolhimento a menor dos tributos), pois a escrituração é preparatória/meio para tal infração e, assim, não caberia punir o mesmo fato com duas penalidades.

Quanto ao confisco, argumenta que a penalidade regulamentar somada à multa de ofício que acompanhou as exigências implica sanção com caráter confiscatório e desproporcional.

Cita ainda os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Da Diligência

O processo foi encaminhado para realização de diligência, conforme Despacho nº 174, de 02/06/2021 (fls. 836 e 837), com o propósito de:

a) Verificar se os valores de ICMS excluídos das bases de cálculo das Contribuições estão de acordo com o entendimento exarado pelo STF, após julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, no qual restou decidido que o ICMS a ser excluído é o destacado nas notas fiscais, e apresentar novo demonstrativo com eventuais valores a serem glosados;

b) Apreciar os documentos, justificativas e cálculos apresentados pelo contribuinte para as diferenças entre os valores de NF-e e EFD-C, especialmente o contido na resposta à intimação às fls. 303 a 312, verificar se os documentos apresentados pelo contribuinte têm o condão de justificar todas as divergências apontadas e apresentar novos demonstrativos contendo eventuais diferenças ainda existentes que reflitam nos valores devidos.

A autoridade a quo lavrou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1594 a 1599, por meio do qual apresentou o seguinte.

No que se refere à exclusão do ICMS da base de cálculo, a autoridade fiscal concluiu que os valores de ICMS excluídos pela pessoa jurídica dos valores de faturamento levados à apuração das contribuições sociais PIS e COFINS (...) são corretos e refletem o montante do tributo estadual destacado em cada nota fiscal levada à apuração.

Nesse contexto, entendeu que deve ser julgada infundada a glosa das exclusões do ICMS perpetradas pela pessoa jurídica em suas apurações fiscais do PIS e COFINS e que foram objeto da autuação sob o atual escrutínio da Delegacia de Julgamento.

No tocante às diferenças entre NF-e e EFD-C, especialmente o contido na resposta à intimação às fls. 303 a 312, a autoridade fiscal examinou os documentos apresentados e observou que os motivos predominantes das diferenças encontradas são devidos à: (i) presença, nas notas fiscais, de tributos destacados na circunstância de substituição tributária (ex: ZFM), os quais não são levados à apuração na EFD-C, visto que não são incidentes sobre as receitas da pessoa jurídica; (ii) saídas com suspensão; (iii) comissões devidas aos concessionários em vendas diretas ao consumidor, pois as contribuições incidentes sobre tais comissões são excluídas da apuração na EFD-C; (iv) incorreções nos CFOPs reportados na EFD-C em relação àqueles presentes nas NF-e.

Assim, concluiu que parte das divergências encontradas não se vinculam a infrações (comissões, saídas com suspensão, substituição tributária) mas que existem erros, incorreções e omissões no preenchimento das declarações, cujos novos valores são apresentados no Anexo 2 ao Relatório de Diligência (fls. 1825 a 1827), o qual contempla as seguintes informações:

- SPED/EFD: operações das fichas C180, C181 e C185, incluídas as operações declaradas como CST 1, 2, 3, e 4 para PIS/COFINS (portanto, sem operações isentas, não tributadas ou com suspensão da exigibilidade, alíquota zero, ZFM);
- NF-e: operações cujo CFOP é de receita bruta tributável (excluídos os códigos 5109, 6109, 5110 e 6110, por abrangerem destinos na ZFM), CST PIS/COFINS de códigos 1, 2, 3 e 4 (portanto, sem operações isentas, não tributadas ou com suspensão da exigibilidade, alíquota zero, ZFM), excluídas as notas canceladas ou denegadas e, obviamente, as operações de exportação.

Ademais, a fiscalização pontuou que há diversas operações (CFOP) nas quais os valores são idênticos entre as bases (NF-e x EFD), denotando quer a correção dos levantamentos realizados, quer a incorreção no preenchimento da SPED/EFD quando divergentes, ressaltando que as divergências são “atenuadas” por não serem segregadas as informações dos produtos (código NCM por CFOP) entre as bases – hipótese bem detalhada no ANEXO 1.

Ainda, pondera que foi considerado, no Anexo 2, o “maior valor em NF-e”, de acordo com a argumentação trazida pela impugnante em sua defesa.

Por fim, a fiscalização elaborou um demonstrativo (Anexo 3 – fls. 1828) contendo as operações e respectivos valores nas quais constou a informação de “faturamento direto para consumidor final” no campo destinado ao detalhamento de veículos novos (código 2), igualmente segregadas pela operação fiscal (CFOP) e emitente.

Também relata que as informações trazidas pela pessoa jurídica às fls. 303/312 e reputadas, por ela, como hábeis e suficientes à comprovação da exclusão da base de cálculo dos valores das comissões devidas aos seus concessionários em tais operações, não informam nem comprovam quer a comissão paga, quer o destinatário dessas comissões, quer se igualem os valores das divergências encontradas e listadas no ANEXO 2 ao presente RELATÓRIO, pois limitam-se a indicar documentos fiscais e respectivos dados lá preenchidos.

A impugnante tomou ciência do Relatório de Diligência e apresentou manifestação às fls. 1835 a 1842, cujo conteúdo está sintetizado a seguir.

Em primeiro plano, a impugnante afirma que, diante da concordância do Fisco em relação aos valores excluídos de ICMS da base de cálculo das contribuições, não subsiste o litígio da matéria e deve ser cancelado o lançamento em relação à glosa de ICMS (Tabelas 3 e 4 do TVF).

Quanto às diferenças entre valores de NF-e e EFD-C, a impugnante apenas reforça a conclusão da diligência no sentido de que parte das divergências (...) são decorrentes de circunstâncias que em nada se vinculam a infrações cometidas pela pessoa jurídica. Nessa esteira, conclui que também devem ser excluídos esses valores da autuação.

No que se refere às multas lançadas, a impugnante reitera o conteúdo da impugnação e, ademais, solicita a aplicação do art. 14 da Lei nº 14.689/2023, editada após a lavratura dos autos de infração, a qual determina o cancelamento da multa em autuação fiscal que exceda a 100% do valor do crédito tributário apurado. Nesse contexto, como não há insuficiência de débito, requer a impugnante o cancelamento das multas lançadas.

Por fim, tece considerações acerca da lista de comissões pagas aos concessionários nas vendas diretas a consumidor final, apresentando anexo contendo extratos de conta corrente, relação de comissões e lista da rede de concessionários.

A decisão recorrida manteve em parte o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 109-022.836 apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO 109-022.836 – 5ª TURMA/DRJ09

SESSÃO DE 30 de outubro de 2024

INTERESSADO VOLKSWAGEN TRUCK & BUS INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA (ATUAL DENOMINAÇÃO DE MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA)

CNPJ/CPF 06.020.318/0001-10

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

NULIDADE. INDEFERIMENTO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, apenas são passíveis de nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa e devem ser indeferidas as arguições de nulidade que não causam prejuízo ao sujeito passivo ou que não influem na solução do litígio.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) constitui-se em mero instrumento interno de planejamento, gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades e procedimentos da fiscalização, sendo assim, eventuais omissões ou mesmo incorreções no TDPF não são causa de nulidade do auto de infração.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

De acordo com decisão exarada pelo STF no RE nº 574.706/PR, o ICMS a ser excluído das bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins deve ser aquele destacado nas notas fiscais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

De acordo com decisão exarada pelo STF no RE nº 574.706/PR, o ICMS a ser excluído das bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins deve ser aquele destacado nas notas fiscais.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

A apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas está sujeita ao lançamento de multa regulamentar, sendo que, para as infrações ocorridas em períodos anteriores a 30 de maio de 2018 (data de

publicação da Lei nº 13.670, de 2018), há de se verificar, entre a multa prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 e aquela prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a que acarreta a penalidade menos onerosa para o sujeito passivo, tendo em vista o que preceitua o artigo 106, II, c, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Impugnação. Alega:

- a exoneração reconhecida pela DRJ não é passível de recurso de ofício em virtude dos valores envolvidos e, portanto, se tornou definitiva;
- nulidade dos autos de infração em razão da Inaplicabilidade do prazo de 5 dias úteis previsto no art. 19, §1º, da Lei n. 3.470/1958. Vício de motivação. Cerceamento de defesa. Inexistência de provas que sirvam de substrato à exigência fiscal;
- nulidade dos autos de infração por ausência de TDPF que autorizasse a auditoria da regularidade no preenchimento dos arquivos digitais;
- contesta a reapuração das contribuições. Retificação do saldo credor da RECORRENTE nos meses do ano de 2016;
- improcedência da multa relativamente à DCTF;
- improcedência da multa relativamente à EFD-Contribuições;
- dever de cancelamento da multa regulamentar em razão da consunção e caráter confiscatório;
- requer o cancelamento das multas regulamentares - aplicação do superveniente Art. 14 da Lei 14.689/2023;
- caráter confiscatório da multa por descumprimento de obrigação acessória que supera o montante do crédito tributário. Necessidade, quando menos, do sobrestamento do feito até a solução definitiva do paradigma do STF.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, apresentou contrarrazões, argumenta ser o valor exonerado pela DRJ superior aos limites de alçada para a interposição de Recurso de Ofício, motivo pelo qual deveria a DRJ *ter* interposto o referido recurso. Defende que ainda que o valor principal das contribuições tenha sido absorvido por créditos escriturados pela VOLKSWAGEN, isso não retira o caráter exoneratório da decisão.

Alega que o rigor processual exigiria a devolução do feito à origem, para a interposição do Recurso de Ofício. A instrumentalidade do processo, porém, aliada à economia

processual, sugerem que seja superada essa formalidade e julgado o recurso, com as razões por ela apresentadas.

Requer em síntese que seja negado provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se o lançamento. Requer, ainda, que seja devolvido o feito, para interposição do recurso de ofício ou, pela instrumentalidade do processo, que o recurso de ofício seja desde logo conhecido e provido.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve parte do crédito tributário.

Recurso de Ofício

Estabelece o Decreto nº 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, que não sendo interposto o Recurso de Ofício, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade, a saber:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

Nesse sentido, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto pela Volkswagen, argumenta ser o valor exonerado pela DRJ superior aos limites de alçada para a interposição de Recurso de Ofício, motivo pelo qual deveria a DRJ *ter* interposto o referido recurso. Defende que ainda que o valor principal das contribuições tenha sido absorvido por créditos escriturados pela VOLKSWAGEN, isso não retira o caráter exoneratório da decisão.

Alega que o rigor processual exigiria a devolução do feito à origem, para a interposição do Recurso de Ofício. A instrumentalidade do processo, porém, aliada à economia processual, sugerem que seja superada essa formalidade e julgado o recurso, com as razões por ela apresentadas.

Considerando que nos termos do art. 35 do Decreto nº 70.235/1972 o Recurso de Ofício, mesmo perempto, será encaminhado a este órgão de segunda instância, que julgará a perempção. Considerando ainda a instrumentalidade do processo, aliada à economia processual, passemos a análise dos pressupostos para admissibilidade do Recurso de Ofício com as razões apresentadas pela PGFN.

Destaque-se que, por meio dos autos de infração de fls. 277 a 298, foram lançados montantes relativos a declaração inexata e glosas de créditos sem débitos de Contribuição para o PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referentes aos meses de 01/2016 a 12/2016, além do lançamento de multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas com datas de referência 14/02/2018 e 13/04/2018 e multa por omissão ou prestação de informação inexata ou incompleta em DCTF com datas de referência 05/05/2016, 29/06/2016, 21/07/2016, 18/08/2016, 06/10/2016, 30/11/2016 e 08/12/2016.

Os débitos de Contribuições foram absorvidos por créditos já havidos pelo contribuinte em sua escrita fiscal, assim o crédito tributário lançado, no montante de R\$ 23.244.859,85, refere-se apenas às multas decorrentes de inconformidades nas obrigações acessórias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve parte do crédito tributário. Foram mantidas parte das reduções dos créditos de Pis e Cofins e do crédito tributário lançado foi exonerado apenas o valor de R\$ 3. 875.548,70, conforme planilha Cálculo Julgamento, fl. 1852.

A Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, estabelece o limite de alçada para interposição do Recurso de Ofício, a saber:

PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

GABRIEL MURICCA GALÍPOLO

Dessa maneira, em que pese os argumentos apresentados pela PGFN, constata-se existir questão prejudicial a ser apreciada quanto ao juízo de admissibilidade do presente Recurso de Ofício, o valor do crédito tributário exonerado pela DRJ é inferior ao limite de alçada nos termos da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Assim, diante o exposto, não conheço do Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Presentes os pressupostos de admissibilidade conheço do Recurso Voluntário.

1. Preliminares

1.1 Nulidade. Inaplicabilidade do prazo de 5 dias úteis previsto no art. 19, §1º, da Lei n. 3.470/1958. Vício de motivação. Cerceamento de defesa. Inexistência de provas que sirvam de substrato à exigência fiscal.

A DRJ rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, a saber:

A impugnante apresenta requerimento de nulidade, o qual está fundamentado em suposta afronta a princípios norteadores da administração pública, notadamente a falta de motivação do ato, tendo em vista que a fiscalização não apreciou resposta à intimação apresentada pelo contribuinte após o prazo concedido pela autoridade fiscal.

Nesse contexto, vejamos o que dispõe o Decreto nº 70.235/1972:

CAPÍTULO III Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Portanto, de acordo com o artigo 59, o ato administrativo pode ser declarado nulo se for lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O ato contestado foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente para constituir o crédito tributário, e não houve preterição do direito de defesa do contribuinte, porquanto todas as informações e documentos que embasaram a autuação foram disponibilizados e o contribuinte teve seu direito ao contraditório e à ampla defesa resguardados.

Já segundo o artigo 60, as demais irregularidades, incorreções e omissões serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo. Ou seja, não caracterizam nulidade, mas, quando muito, saneamento.

No caso em análise, havia, de fato, a possibilidade de prejuízo ao sujeito passivo em decorrência da falta de apreciação dos documentos de fls. 303 a 312. Todavia, conforme visto acima, essa situação não configura nulidade, mas apenas a necessidade de saneamento.

E foi justamente para sanear essa possível omissão que o processo foi encaminhado para diligência a fim de que, entre outras questões, a fiscalização analisasse esses documentos.

Dessa forma, restam superados os argumentos expostos que ensejaram o requerimento preliminar em apreço.

À vista do exposto, a preliminar de nulidade suscitada pela manifestante deve ser rejeitada.

A Recorrente em sede de Recurso Voluntário reitera os argumentos apresentadas na Impugnação e acrescentou as suas razões de recurso:

Com a devida vênia, o acórdão deve ser revisto para o reconhecimento da nulidade da exigência fiscal. O cerceamento de defesa da RECORRENTE se deu em virtude de a autuação ter sido lavrada sem que a documentação e as informações apresentados fossem analisados pelo Fisco. Tanto é que, a despeito de afirmar inicialmente que não houve cerceamento de defesa da RECORRENTE, o próprio acórdão reconhece mais adiante que tal violação verificou-se no caso concreto, ao consignar o seguinte:

“No caso em análise, havia, de fato, a possibilidade de prejuízo ao sujeito passivo em decorrência da falta de apreciação dos documentos de fls. 303 a 312. Todavia, conforme visto acima, essa situação não configura a nulidade, mas apenas a necessidade de saneamento. E foi justamente para sanear essa possível omissão que o processo foi encaminhado para diligência a fim de que, entre outras questões, a fiscalização analisasse esses documentos. Dessa forma, restam superados os argumentos expostos que ensejaram o requerimento preliminar em apreço”.

Porém, o acórdão entendeu que se trataria de um vício passível de ser sanado, razão pela qual deferiu a diligência. Ora, a violação ao direito de defesa da RECORRENTE é patente e foi reconhecido pelo próprio acórdão. De outro lado, embora a diligência tenha reconhecido a ausência de prejuízo ao erário em relação a parte das supostas divergências entre as notas fiscais e a EFD-C, não há como sanar a nulidade da autuação em sua origem, por se tratar de vício material, cuja insubsistência deve ser reconhecida, na esteira do entendimento da 1ª Turma da CSRF:

(...)

Logo, diante dos vícios acima apontados, deve ser reformado o acórdão recorrido para que seja reconhecida a insubsistência da autuação.

Entretanto, não assiste razão à Recorrente. A alegação de nulidade da autuação por cerceamento de defesa de fato não encontra amparo no Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal. Conforme dispõe o art. 59, apenas se reconhece nulidade nos casos de (i) ato praticado por autoridade incompetente ou (ii) inequívoco cerceamento do direito de defesa. Nenhuma dessas hipóteses se verifica no caso em apreço.

O auto de infração foi lavrado por autoridade regularmente investida de competência e contém a descrição detalhada dos fatos, a fundamentação legal e o enquadramento jurídico, de modo a permitir o pleno exercício do contraditório. Ademais, a Recorrente apresentou impugnação extensa e tecnicamente fundamentada, refutando todos os pontos da autuação, o que afasta, por si só, a alegação de prejuízo processual.

Cumprir registrar que a jurisprudência pacífica desta Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que “não há nulidade sem prejuízo”, conforme assentado no Acórdão CSRF/02-02.301. Ou seja, eventual irregularidade formal somente enseja nulidade se demonstrado efetivo cerceamento do direito de defesa, o que não se comprova nos autos.

No caso, o próprio acórdão recorrido foi cuidadoso ao consignar que a suposta omissão na análise de determinados documentos não configuraria vício insanável, mas sim hipótese de saneamento processual, o que foi devidamente providenciado com a diligência fiscal determinada pela DRJ. Em cumprimento à diligência, a autoridade fiscal examinou os documentos apresentados pela Recorrente.

Ora, o encaminhamento dos autos à diligência teve exatamente o objetivo de garantir a plena instrução probatória e o exercício da defesa — afastando, portanto, qualquer alegação de preterição do contraditório. Tal providência encontra respaldo no próprio art. 18, do Decreto nº 70.235/72, que prevê a possibilidade de diligências para sanar eventuais omissões e assegurar a verdade material.

Acrescente-se que não procede a alegação de nulidade por ausência de análise prévia de documentos na fase de fiscalização. Como bem destacado pela decisão recorrida, a fase prévia à lavratura do auto de infração é inquisitorial, não se aplicando, portanto, as garantias do contraditório e da ampla defesa nesse momento. Somente com a constituição formal do crédito tributário, por meio do auto de infração, é que se inaugura o contencioso administrativo, momento em que o contribuinte exerce plenamente seu direito de defesa — o que, repita-se, ocorreu amplamente no caso em tela.

Por fim, a alegada nulidade “material” da autuação não se sustenta. O vício material, quando existente, reflete-se no mérito do lançamento e não na sua validade formal. Assim, eventual improcedência ou insuficiência da prova fiscal conduz à reforma do lançamento, mas não à sua anulação por vício formal. A Recorrente confunde, portanto, nulidade do procedimento com improcedência do lançamento.

Diante do exposto, e considerando que não houve ato praticado por autoridade incompetente e não se verificou prejuízo ao direito de defesa, rejeita-se a preliminar de nulidade.

1.2 Ausência de TDPF que autorizasse a auditoria da regularidade no preenchimento dos arquivos digitais.

Em relação a arguição de nulidade por ausência de TDPF que autorizasse a auditoria da regularidade no preenchimento dos arquivos digitais, a DRJ também a rejeitou. Fundamenta que de acordo com o artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972, basta um ato de ofício emitido por servidor competente, desde que cientificado ao sujeito passivo, para que o procedimento fiscal tenha início.

Aduz ainda que o regramento acerca do TDPF não se sobrepõe à atividade vinculada e obrigatória a que estão submetidas as autoridades fiscais. Ademais, a obrigatoriedade da prática do lançamento tributário pela autoridade encontra-se estatuída no art. 142 do CTN, sob pena de responsabilidade funcional do agente, caso constatada irregularidade cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Em síntese, entende que a inexistência de TDPF para fiscalizar determinado tributo, ou sua não prorrogação, não invalida o lançamento, o qual se constitui em ato obrigatório e vinculado. Cita Súmula CARF nº 171 no mesmo sentido.

A Recorrente, da mesma forma que no item apreciado anteriormente, reitera os argumentos apresentados na Impugnação em relação a matéria. Defende também que o fato de as competências das autoridades fiscais serem estabelecidas em lei não infirma o alegado, pois não afasta a necessidade de se observar atos infralegais advindos do Poder Executivo e da própria Receita Federal, que determinam os procedimentos administrativos de como tais competências devem ser exercidas, como é o caso do TDPF. Portanto, demonstrada a incompetência da Fiscalização para o exame quanto ao cumprimento da obrigação acessória, por se tratar de tema não compreendido no TDPF a ela atribuído.

Sustenta a necessidade de reforma do acórdão recorrido para cancelar o lançamento e reconhecer a nulidade do auto de infração quanto à multa relativa à EFD.

Ocorre que, aqui razão também não assiste a Recorrente. Como bem destacado pela PGFN em contrarrazões apresentada, o julgamento administrativo não é influenciado pela existência ou não de MPF/TDPF, uma vez que esse documento tem por finalidade apenas o controle administrativo das ações fiscais.

Nesse sentido a jurisprudência do CARF:

Acórdão n. 2201-006.232, Relatora Debora Fofano dos Santos, proferido em 04/03/2020. (...)

NULIDADE. PRAZO PARA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do TDPF) não são causa de nulidade do auto de infração.

O prazo de 120 dias para a execução do procedimento fiscal pode ser prorrogado até a conclusão do procedimento fiscal, que se extingue, pela sua conclusão, registrado em termo próprio, com ciência ao contribuinte.

(...)

Acórdão n. 1302-004.096, Relator Flavio Machado Vilhena Dias, proferido em 11/11/2019: (...)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF).

Suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário. (...)

A matéria já foi sumulada no CARF, quando ainda se utilizava o MPF, que foi substituído pelo TDPF. Dispõe a Súmula CARF n. 171: “Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

Assim, diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

2. Mérito

2.1 Reapuração das contribuições. Retificação do saldo credor da RECORRENTE nos meses do ano de 2016.

Aduz a Recorrente em relação a reapuração das contribuições:

(...)Não obstante, devem ser canceladas as exigências mantidas pela diligência e pela DRJ.

Na linha do exposto anteriormente, a exigência fiscal se baseia unicamente nas aparentes divergências entre os valores constantes das NF-e e da EFD-C. Não houve exame adicional por parte da autoridade autuante quanto aos valores supostamente devidos pela RECORRENTE. Em outras palavras, a única evidenciação das supostas infrações cometidas é a indicação de valores absolutos para cada mês do ano de 2016, conforme anexos ao Relatório da Diligência.

Além de implicar as nulidades sustentadas acima em preliminar, o ponto ora exposto revela a ausência do aprofundamento que se fazia necessário no trabalho fiscal, que não é capaz de demonstrar de maneira inequívoca e precisa a infração supostamente cometida pelo contribuinte na apuração das contribuições.

Tanto é que, na constituição do suposto crédito tributário nos autos de infração, a Fiscalização considerou ora o valor da EFD-C, ora o valor das NF-e a fim de exigir sempre os valores que implicassem maior arrecadação fiscal. Após a diligência, o método foi alterado (e homologado pela DRJ), para se escolher sempre o maior valor constante em NF-e, sem se explicar minimamente por qual motivo não teria sido considerado método distinto, ou por que foi, dessa vez, desconsiderada a EFD-C.

O que se percebe, na verdade, é a tentativa da diligência e da DRJ de tentar “salvar” a autuação, mediante a atribuição de alguma espécie de “método” na apuração da suposta obrigação tributária. Ocorre que ao assim proceder, o que se tem é a alteração do fundamento do lançamento depois de constituído e impugnado, o que é vedado nos termos dos arts. 146 do CTN e 10 do Decreto 70.235/1972.

Além disso, não bastasse a tentativa vedada de substituição do fundamento do lançamento, tal se deu sem que o Fisco explique com fundamentos sólidos qual é o objeto do tributo que está sendo cobrado ou qual é o seu fato gerador, em evidente afastamento do dever de observância da verdade material, in verbis:

“Mais importante: eventual qualificação contida na declaração não vincula o sujeito passivo, podendo este dela retratar-se posteriormente, uma vez que ela constitui ‘simples elemento do cumprimento de obrigação acessória’. Mesmo após o lançamento de ofício tal ‘retratação’ seria possível, mas assumiria a forma de ‘reclamação’. (...) Declaração é a prestação de informações a respeito da matéria de fato, de modo que a inexatidão da declaração só pode dizer respeito à prestação de informações (omissão de rendimentos, dedução de despesas não efetuadas e abatimentos indevidos). A inexatidão não diz respeito à qualificação dos fatos jurídico-tributários, tampouco à interpretação da lei tributária, as quais, se for o caso, devem ser corrigidas quando da revisão por parte das repartições lançadoras”.

De maneira mais enfática em relação a esse último ponto, destaca Edison Carlos Fernandes que as informações constantes da escrituração fiscal digital “não podem, da mesma forma, ser a única prova a justificar o questionamento do compliance tributário da pessoa jurídica e, assim, sustentar a lavratura de auto de infração (ou documento de cobrança)”. A jurisprudência do CARF, por sua vez, confirma esse entendimento ao assentar que o contribuinte pode aproveitar créditos extemporâneos de PIS e da COFINS independentemente de retificação das obrigações acessórias, desde que comprove a existência dos créditos:

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte, desde que comprovado pelo contribuinte” (Acórdão n. 3301-005.131, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira, J: 25/09/2018).

Em suma, inexistindo PIS e COFINS devidos que não tenham sido considerados na apuração da RECORRENTE, os lançamentos sobre divergências aparentes verificadas entre a EFD-C e as NF-e revela-se ilegal, de modo que deve ser reformado o acórdão.

Conclusão contrária implicaria enriquecimento ilícito do erário, que por certo não pode subsistir.

Entretanto, não tem razão a Recorrente, a DRJ acatou os novos valores calculados pela fiscalização após diligência, os quais são apresentados nas planilhas eletrônicas componentes do arquivo não paginável “Cálculos Julgamento.xlsx”.

Nesta situação não há que se falar em alteração do critério jurídico posto que, nos novos cálculos, foram considerados os maiores valores em NF-e, conforme argumentado pela própria Recorrente em sua defesa. Nos meses em que o valor declarado em EFD-Contribuições é maior, a diferença não foi considerada.

Em relação à lista de comissões pagas aos concessionários nas vendas diretas ao consumidor final, depreende-se da análise dos autos que de fatos as planilhas apresentadas pela Recorrente não lograram êxito em comprovar as discrepâncias remanescentes, uma vez que os valores divergem substancialmente daqueles apresentados pela fiscalização no Anexo 2 da Diligência.

Assim, por entender que a decisão proferida pela DRJ seguiu o rumo correto, adoto seus fundamentos nos termos do Regimento Interno do CARF:

As diferenças encontradas pela fiscalização foram contestadas pela impugnante, a qual solicitou a realização de diligência para que as incongruências fossem esclarecidas.

Durante o procedimento de diligência, foram examinados os documentos entregues pelo contribuinte às fls. 303 a 312 e demais documentos e esclarecimentos prestados pela diligenciada e, por fim, foram elaborados novos cálculos relativos às diferenças entre NF-e e EFD-C.

Em sua manifestação após a diligência, a impugnante argumentou acerca de apenas dois pontos:

(i) Reforçou a argumentação da fiscalização, no sentido de que parte das divergências encontradas não se vinculam a infrações (comissões, saídas com suspensão, substituição tributária);

(ii) Teceu considerações acerca da lista de comissões pagas aos concessionários nas vendas diretas a consumidor final, apresentando anexo contendo extratos de conta corrente, relação de comissões e lista da rede de concessionários.

No que se refere ao primeiro ponto, a fiscalização excluiu tais valores das diferenças calculadas, conforme é possível concluir do Relatório de Diligência:

Reveladas estas constatações, é possível afirmar que parte das divergências encontradas pela autoridade lançadora entre valores informados em SPED/EFD e aqueles que constam nos documentos fiscais (NF-e) são decorrentes de circunstâncias que em nada se vinculam a infrações cometidas pela pessoa jurídica (comissões, saídas com suspensão, substituição tributária, etc).

De outro lado, forçoso reconhecer a existência de erros, incorreções e omissões nº preenchimento das declarações SPED/EFD, no mínimo pelos montantes individualmente listados no anexo (ANEXO 2) deste RELATÓRIO e seguindo o mesmo raciocínio que norteou a autoridade lançadora na elaboração da Tabela 1 – DIFERENÇAS VALOR PIS/COFINS NF-e x SPED/EFD-C, POR PERÍODO, ESTABELECIMENTO E CFOP anexa ao TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que

integrou os documentos da autuação. Os novos valores contemplam as circunstâncias apontadas pela pessoa jurídica em sua Impugnação (saídas alíquota zero, não tributadas, com suspensão das contribuições, isentas, destinos ZFM).

Da leitura do excerto acima, fica claro que os novos valores apresentados após diligência, detalhados no Anexo 2 do Relatório, contemplam as argumentações expostas pela impugnante e não incluem as circunstâncias que não se vinculam a infrações cometidas pela pessoa jurídica.

Nos novos cálculos foram considerados os maiores valores em NF-e, de acordo com a argumentação trazida pela impugnante em sua defesa. Dessa forma, nos meses em que o valor declarado em EFD-C é maior, não foi considerada a diferença.

Os novos valores relativos às diferenças entre EFD-C e NF-e são apresentados na planilha “Diligência – Dif. NFe x EFD-C” e foram utilizados nas reapurações apresentadas nas planilhas “DRJ – Reapuração PIS” e “DRJ – Reapuração Cofins”, as quais fazem parte do arquivo não paginável “Cálculos Julgamento.xlsx”, juntado à fl. 1852 do presente processo.

De acordo com o que pode ser examinado nessas planilhas, as diferenças remanescentes são de R\$ 178.327,95 para o PIS e de R\$ 851.436,02 para a Cofins, valores substancialmente menores em relação à apuração inicial realizada pela fiscalização, quando somavam R\$ 1.716.315,38 para o PIS e R\$ 8.058.676,28 para a Cofins.

Por fim, quanto às considerações acerca da lista de comissões pagas aos concessionários nas vendas diretas a consumidor final, as planilhas apresentadas pela impugnante (arquivos não pagináveis às fls. 1846 a 1848) não oferecem comprovação para as diferenças remanescentes, pois os valores divergem substancialmente daqueles apresentados pela fiscalização no Anexo 2 da Diligência.

Por exemplo, foram apresentadas pela impugnante, para o mês de janeiro/2016, 1.849 operações somando um valor de R\$ 3.521.481,59 a título de crédito de comissões, enquanto a diferença remanescente entre EFD-C e NFe para este mês é de R\$ 583.725,49 para PIS e Cofins.

Quanto ao mês de fevereiro/2016, no qual as diferenças remanescentes são quase nulas, o contribuinte apresenta 1.636 operações somando um valor de R\$ 5.132.248,47.

No total, o contribuinte apresenta 19.096 operações a título de crédito de comissões para o ano de 2016, em um total de R\$ 40.242.035,06, enquanto as diferenças remanescentes são de R\$ 178.327,95 para o PIS e de R\$ 851.436,02 para a Cofins.

Em suma, a impugnante não logrou êxito em comprovar que os valores referentes a créditos de comissões a concessionários guardam qualquer relação com as diferenças apontadas pela fiscalização entre EFD-C e NF-e.

Com relação ao primeiro ponto, a fiscalização excluiu esses valores das diferenças calculadas. Nos novos cálculos, foram considerados os maiores valores em NF-e, conforme argumentado pela impugnante em sua defesa. Nos meses em que o valor declarado em EFD-Contribuições é maior, a diferença não foi considerada.

Mantida a exigência.

2.2 Improcedência da multa relativamente à DCTF

A DRJ determinou o afastamento da Multa prevista no art. 57, III, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dado que teria sido substituída pela multa específica do art. 7º da Lei nº 10.426/2002, nos termos do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015, vigente à época dos fatos geradores.

Com isso, deixou-se de aplicar a multa de 3% sobre o valor das transações e passou-se a aplicar a multa de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, com valor mínimo de R\$ 500,00.

A Recorrente alega que nem mesmo a multa de R\$ 500,00 deveria ser aplicada, pois isso resultaria em mudança de critério jurídico do lançamento, em violação ao art. 146 do CTN.

Em sede de contrarrazões a PGFN aduz:

Não assiste razão à RECORRENTE. Verifica-se que o precedente indicado pela VOLKSWAGEN, consubstanciado no Acórdão n. 3402-008.198, trata de situação totalmente diversa, relativa à existência de processo judicial de compensação dos débitos informados em DCTF. A situação não se aplica na hipótese de aplicação de multa mais benéfica ao contribuinte.

A jurisprudência do CARF sempre admitiu, para a aplicação de multa mais benéfica, o provimento parcial do recurso, em benefício do contribuinte, sem que isso resulte em violação ao art. 146 do CTN.

Sobre a relativização do art. 146 do CTN, em prol da adoção de critério mais favorável ao contribuinte, podemos destacar o recente julgamento do Acórdão n. 2201-010.712, do qual extraímos o seguinte trecho:

PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E LEGALIDADE. CRITÉRIO JURÍDICO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO EM RAZÃO DE RECURSO REPETITIVO.

Supera-se a interpretação literal do artigo 146 do CTN quando se trata de modificação no critério jurídico do lançamento mais benéfica ao contribuinte, especialmente quando a decorrente preservação da legalidade do ato frente à observância de decisão em sede e recurso repetitivo não é empecilho para a efetividade do princípio da proteção da confiança.

Assim, deve ser mantido o acórdão, que determinou a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte.

Em que pese os argumentos apresentados pela PGFN, com razão a Recorrente ao sustentar a impossibilidade de requalificação jurídica da penalidade pelo órgão julgador.

Com efeito, o acórdão recorrido, ao reconhecer a ilegitimidade da multa inicialmente aplicada e, ainda assim, manter a exigência sob outro enquadramento legal, incorreu em evidente violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, que veda a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa quanto a fato gerador pretérito.

Trata-se de hipótese clássica de erro de direito, caracterizado, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pela aplicação incorreta da norma jurídica aos fatos apurados (AgRg no REsp 942.539/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 13/10/2010).

Nessas situações, não se admite a “correção” do lançamento mediante substituição do fundamento legal da penalidade, sob pena de ofensa ao princípio da proteção à confiança, conforme assentado no REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux.

O lançamento tributário, uma vez constituído com base em determinado critério jurídico, não pode ser “aperfeiçoado” por decisão administrativa que modifique sua base normativa, devendo, em tais casos, ser declarada a insubsistência integral do lançamento.

O próprio CARF, em precedente da 3ª Seção (Acórdão nº 3402-008.198), firmou orientação no mesmo sentido, reconhecendo que, configurado erro de direito, a exigência deve ser cancelada e não requalificada.

Dito isto, correta a pretensão da Recorrente no sentido de que, constatada a inadequação do fundamento legal da multa, a exigência deve ser desconstituída, e não reformulada para lhe conferir nova tipificação.

Assim, ante ao exposto, cancelo a exigência da multa por preenchimento incorreto de DCTF.

2.3 Im procedência da multa relativamente à EFD-Contribuições.

2.3.1 Erro de enquadramento legal, inexistência de intimação prévia ao lançamento da multa com a determinação de retificação dos arquivos digitais da EFD apontando as alegadas omissões, inexatidões e incompletudes e ausência do pressuposto material à imputação da penalidade.

A Recorrente contesta a exigência das multas aplicadas em razão de incorreções verificadas na EFD-Contribuições, relativas a informações inexatas, incompletas ou omitidas, nos registros M200 e M600, diferenças entre EFD-C e NF-e, bem como inconsistências nos saldos de créditos iniciais do ano-calendário de 2016, decorrentes das glosas efetuadas para o exercício anterior, objeto do processo nº 10314.720737/2019-81.

Requer seja julgada a improcedência da multa relativamente à EFD-Contribuições em razão de erro de enquadramento legal, inexistência de intimação prévia ao lançamento da multa com a determinação de retificação dos arquivos digitais da EFD apontando as alegadas omissões, inexatidões e incompletudes e ausência do pressuposto material à imputação da penalidade.

Inicialmente, cumpre destacar que não assiste razão à Recorrente. A multa aplicada pela fiscalização tem respaldo no art. 57, inciso III, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/2013, que prevê sanção de 3% sobre o valor das operações ou transações comerciais, nos casos de informação omitida, inexata ou incompleta no cumprimento de obrigação acessória. Referida penalidade tem natureza autônoma e objetiva, não exigindo a comprovação de prejuízo ao erário nem a prévia intimação do sujeito passivo para regularização, como pretende a Recorrente.

A interpretação conferida pelo contribuinte de que a multa teria caráter subsidiário não encontra amparo na literalidade do dispositivo legal. A norma, ao prever cumulativamente a intimação e a sujeição à penalidade, não condiciona a aplicação da multa ao descumprimento da intimação, mas tão somente estabelece que a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos, sem afastar a imposição da sanção pelo descumprimento da obrigação acessória. Tal entendimento é coerente com a finalidade da norma, que busca coibir o fornecimento de informações inverídicas, incompletas ou inexatas, garantindo a fidedignidade dos dados declarados ao Fisco.

No caso concreto, restou comprovado que a contribuinte apresentou informações incorretas na EFD-Contribuições, ao manter saldos de créditos indevidos, já glosados no exercício anterior, circunstância que demonstra o caráter inexato das declarações. A alegação de que o processo administrativo de 2015 ainda não havia transitado em julgado não afasta a irregularidade, uma vez que o lançamento originário possui liquidez e certeza, sendo de conhecimento da contribuinte desde sua intimação. Assim, cabia-lhe promover o ajuste das informações prestadas, sob pena de incorrer em prestação inexata.

De igual modo, não prospera o argumento de que o enquadramento legal seria incorreto. À época dos fatos geradores, a Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, com a redação dada pela IN RFB nº 1.387/2013, expressamente previa que a falta de apresentação da EFD-Contribuições ou a sua apresentação com incorreções ou omissões ensejaria a aplicação da penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001. A alteração desse regime apenas ocorreu com a Lei nº 13.670/2018, que passou a prever a multa do art. 12 da Lei nº 8.218/1991. Entretanto, por se tratar de fatos anteriores a 30 de maio de 2018, a retroatividade benigna foi devidamente analisada pela fiscalização e pela DRJ, concluindo-se que a multa aplicada (3%) era mais favorável que a penalidade da lei superveniente (5%, limitada a 1% da receita bruta).

Por fim, afasta-se a tese de que a aplicação da multa mais benéfica demandaria a combinação de dispositivos legais, o que configuraria criação de norma híbrida (“lex tertia”), vedada pelo ordenamento jurídico.

Diante do exposto, conclui-se que a multa foi corretamente exigida, com base em fundamento legal adequado.

2.3.2 Dever de cancelamento da multa regulamentar. Consunção e caráter confiscatório.

No que tange a alegação de caráter confiscatório da multa por descumprimento de obrigação acessória que supera o montante do crédito tributário, destaque-se não ser o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) competente para apreciar a inconstitucionalidade de leis, conforme a Súmula CARF nº 2. Sua competência é limitada à aplicação da legislação vigente, sendo a apreciação de vícios de inconstitucionalidade de atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Em relação à suposta consunção, também não procede a alegação da Recorrente, pois a multa não se confunde com a obrigação principal. O fato gerador da multa é o descumprimento de obrigação acessória, o que se distingue do lançamento decorrente da glosa indevida de créditos. Sequer houve o lançamento de outras multas, como a de ofício, que justificasse a alegação de dupla penalidade, de tal modo que se mostra absurda a alegação de consunção.

2.3.3 Cancelamento das multas regulamentares/Aplicação do superveniente Art. 14 da Lei 14.689/2023.

A Recorrente defende a aplicação no caso concreto do disposto no art. 14 da Lei nº 14.689/2023, editada após a lavratura dos autos de infração, a qual determina o cancelamento da multa em autuação fiscal que exceda a 100% do valor do crédito tributário apurado. Nesse contexto, como não há insuficiência de débito, requer a impugnante o cancelamento das multas lançadas.

Vejamos o que dispõe a norma em comento:

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

§ 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100% (cem por cento), independentemente de provocação do

contribuinte, e ficará obrigada a comunicar o cancelamento nas execuções fiscais em andamento.

§ 2º O montante de multa que exceder a 100% (cem por cento) nas autuações fiscais, já pago total ou parcialmente pelo contribuinte, apenas poderá ser reavido, se não estiver precluso o prazo, mediante propositura de ação judicial, ao final da qual será determinado o valor apurado a ser ressarcido, que será liquidado por meio de precatório judicial ou compensado com tributos a serem pagos pelo contribuinte.”

A DRJ afastou a aplicação do referido dispositivo legal. Entendeu que logo no início do *caput*, percebe-se que este dispositivo trata de decisões judiciais que dão guarida ao princípio constitucional de vedação ao confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal). Para ela a Lei é destinada à efetivação de decisões judiciais que declararam confisco, o que não é o caso do presente processo.

Fundamenta também inexistir percentual do valor do crédito tributário, pois a multa por apresentação de EFD-C com informações inexatas, incompletas ou omitidas é uma multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional.

A Recorrente defende em sede de Recurso Voluntário:

Novamente, não assiste razão ao acórdão. Não se ignora que a multa ora contestada decorre de alegado descumprimento de obrigação acessória. No entanto, tal multa (que, no caso, era originariamente de dezenas de milhões de reais) não pode ser considerada um fim em si mesmo, eis que está atrelada ao interesse do Fisco na apuração e constituição dos seus créditos tributários. Na medida em que não há qualquer exigência constituída a título de PIS e COFINS no caso, conforme concluiu a própria Administração Tributária inúmeras vezes durante o processo administrativo, não há qualquer razão que justifique a manutenção de penalidade tão gravosa. Se não há tributo devido, a consequência é a de que não deve haver cobrança de qualquer penalidade, ainda que relativa ao alegado descumprimento de obrigação acessória.

Deve-se, portanto, em atenção ao art. 106, II, “c” do CTN, cancelar as multas regulamentares lançadas nestes autos, por inexistir crédito tributário remanescente.

Subsidiariamente, a multa deve ser reduzida, observando-se o limite máximo de 100% do crédito tributário mantido pela autoridade julgadora, relativo às propaladas divergências entre a EFD-C e as NF-e.

Da análise da situação posta, entendo correto a não aplicação do art. 14 da Lei n. 14.689/2023. Isso, porque esse dispositivo diz respeito às multas incidentes sobre “o valor do

crédito tributário apurado”, o que não guarda qualquer relação com as multas por descumprimento de obrigações acessórias.

A multa por descumprimento de obrigação acessória poderia ser aplicada ainda que não se apurasse qualquer crédito tributário quando ao valor principal, de tal forma que o valor de créditos de PIS e COFINS glosados não servem de parâmetro máximo de aplicação da multa por erro ou inexactidão na EFD-Contribuições.

2.3.4 Caráter confiscatório da multa por descumprimento de obrigação acessória que supera o montante do crédito tributário. Necessidade, quando menos, do sobrestamento do feito até a solução definitiva do paradigma do STF.

Como dito linhas acima, no que tange a alegação de caráter confiscatório da multa por descumprimento de obrigação acessória que supera o montante do crédito tributário, destaque-se não ser o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) competente para apreciar a inconstitucionalidade de leis, conforme a Súmula CARF nº 2. Sua competência é limitada à aplicação da legislação vigente, sendo a apreciação de vícios de inconstitucionalidade de atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Por fim, quanto ao pedido do sobrestamento do feito até a solução definitiva do Tema 487 em julgamento pelo Supremo Tribunal Federal - STF, de acordo com o disposto no art. 100, apenas a decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF.

De acordo com o Regimento, o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma, o que não é o caso.

Conclusão

Diante todo o exposto, não conheço do Recurso de Ofício, rejeito as preliminares de nulidade e no mérito dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência da multa por preenchimento incorreto de DCTF.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale