



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722490/2020-41
ACÓRDÃO	2302-003.963 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UTB UNIÃO TRANSPORTE BRASÍLIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 31/12/2014 a 31/12/2019

TDPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE E PLANEJAMENTO. SÚMULA CARF Nº 171. VALIDADE.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento, quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

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

O cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, submete o sujeito passivo pessoa jurídica à multa regulamentar.

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

Aplica-se a fato pretérito a lei posterior que comine penalidade menos severa a prevista na lei aplicável à época da ocorrência da infração.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF N. 148.

Nos termos da Súmula CARF nº 148 no caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do Recurso Voluntário, por afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Carmelina Calabrese, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à multa pela omissão da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) devida na Escrituração Fiscal Digital (EFD – Contribuições), no período de 01/01/2015 a 31/12/2019.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 1.158/1.171), extrai-se:

“Inicialmente, o procedimento fiscal estava restrito ao ano de 2017, sendo que a ampliação foi cientificada ao Contribuinte em 01/12/2020, mediante Termo de Intimação Fiscal – TIF Nº 2/2020”;

“A Contribuinte possui CNAE de Transporte rodoviário coletivo de passageiros, intermunicipal e interestadual, cuja desoneração da folha de pagamento é plena,

sendo que o total da receita bruta da empresa é a base de cálculo para a CPRB, à alíquota de 2%”. A Fiscalização esteve no estabelecimento matriz da empresa e constatou que o CNAE corresponde à atividade exercida (CNAE 49.21-3/01);

O início do procedimento de fiscalização deu-se em 03/09/2020, com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 6 a 8), na pessoa do contador, Senhor Carlos Henrique de Souza, tendo a Contribuinte apresentado a documentação solicitada em 22/09/2020. Após verificações, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 1/2020 (fls. 35 a 37), por meio do qual a autoridade fiscal intimou a empresa a apresentar justificativa das divergências apuradas (período de 01/01/2017 a 31/12/2017).

Em resposta, a Contribuinte afirmou que, “no ano-calendário de 2017, apesar de ter apurado e declarado de forma correta a sua receita bruta, e prestado à Receita Federal todas as informações exigidas pela legislação, por um erro do setor contábil, o cálculo da CPRB devida levou apenas em consideração os valores da receita bruta auferida pelo serviço de transporte dos ônibus rodoviários prestados pela empresa, não se computando no cálculo, o valor da receita bruta auferida pelo serviço de transporte semiurbano”. Tal equívoco da contabilidade “também ocorreu em relação ao próprio percentual das contribuições aplicado sobre a receita bruta, o qual foi calculado no patamar de 3%, quando na realidade o correto seria a aplicação do percentual de 2%”. Já nos anos de 2018 e 2019, “o recolhimento foi feito sobre a receita bruta de ambos os serviços rodoviários e semiurbanos com a alíquota de 2% (dois por cento)”, de modo que “não houve insuficiência de recolhimento nesse período”;

A empresa “recolhia a CPRB sistematicamente a menor desde janeiro/2013 quando aderiu a esse regime beneficiado, sendo que, em alguns períodos, recolheu por volta de 10% do valor efetivamente devido”, deixando também de “registrar a apuração no Bloco P da EDF-Contribuições, dificultando a apuração direta das irregularidades pela Receita Federal”. Segundo a autoridade fiscal, em 01/12/2020, “após obter autorização para ampliar o TDPF para os períodos não atingidos pela decadência, a Fiscalização expediu o TIF 2/2020”, tendo intimado a empresa a apresentar demonstrativo de bases de cálculo da CPRB e justificativa dos valores recolhidos a menor nos períodos de 01/01/2015 a 31/12/2016 e de 01/01/2018 a 31/12/2019. Em sua resposta (fls. 46 e 47), a Contribuinte traz a mesma justificativa;

“A UTB elaborou e transmitiu ao SPED a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (ECF) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) dos anos-calendários de 2014 a 2019”, sendo todas regularmente recebidas. “A base de cálculo da CPRB dos anos de 2015 a 2019, qual seja, a receita bruta de prestação de serviços auferida pela UTB, foi apurada pela Fiscalização nas ECD e ECF apresentadas pela própria Contribuinte”;

A Fiscalização constatou ausência das informações quanto a CPRB nas EFD-Contribuições apresentadas pela Contribuinte. Portanto, “mesmo estando

obrigada e tendo apresentado a EFD-Contribuições de todos os períodos, a UTB não escriturou o bloco P. Além disso, faltou a declaração de valores de Nota Fiscal/Cupom fiscal nos blocos A, C, D e F, tornando também inviável o cálculo da receita bruta EFD”. Dessa forma, por entender que a EFD-Contribuições apresentada pela Contribuinte não se presta a sua finalidade em razão dessas omissões, a autoridade fiscal aplicou a “penalidade de 5% sobre o valor da correspondente operação, ou seja, 5% sobre a CPRB devida a cada mês (valor que deveria ser informado na EFD-Contribuições)”. A base de cálculo da multa regulamentar consta do Relatório Fiscal (planilha demonstrativa, item 31);

A multa aplicada também incluiu as penalidades relativas à EFD-Contribuições do ano-calendário de 2014, em razão de que, “à luz do art. 173 do CTN o prazo decadencial começou a contar do 1º dia do ano seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Uma vez que a ECD e a ECF do ano de 2014 foram apresentadas no transcurso do ano de 2015 e, somente após essa apresentação as bases de cálculo puderam ser apuradas, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/2016, encerrando-se em 31/12/2020”;

Após a impugnação foi proferido Acórdão nº 109-006.976 - 6ª TURMA DA DRJ09 de e-fls. 1.252/1.275, a qual julgou procedente em parte o lançamento, exonerando a multa em relação ao período de janeiro a outubro/2014 em face da decadência e janeiro a dezembro/2019 pela improcedência da penalidade.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 1.283/1.329), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

b) alega a nulidade do auto de infração, em decorrência de arbitrário e ilegal descumprimento do procedimento fiscal e da violação à ampla defesa do sujeito passivo. Discorre acerca do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF e as formalidades e requisitos estabelecidos na Portaria RFB nº 6.478, de 2017, quanto à condução dos procedimentos (período fiscalizado, exame de documentos, etc.), que devem ser rigorosamente observados pela autoridade fiscal, “em respeito aos princípios da legalidade e segurança jurídica que norteiam a atuação do Estado, concretizando a transparência e previsibilidade das ações do Estado contra o particular e conferindo efetividade aos princípios da administração pública”;

c) entende que “a Autoridade Fiscal de forma arbitrária e ilegal extrapolou os limites da autorização e alargou de forma unilateral o objeto da fiscalização para outros períodos em que não havia qualquer autorização para serem fiscalizados”, afirmando não se tratar de procedimento lícito “tomar como fundamento para o lançamento elementos relativos a períodos não autorizados”, inclusive, “o descumprimento das formalidades legais expressamente estabelecidas para o procedimento de fiscalização tem o efeito de tornar incompetente a autoridade lançadora e, via de consequência, macula de nulidade o lançamento tributário”;

d) “o expediente ilegal da Autoridade lançadora em embutir de forma unilateral e arbitrária no lançamento fiscal a cobrança de períodos que sequer foram objetos da fiscalização (2014), configura patente cerceamento ao direito de defesa da Contribuinte”, pois “o direito à ampla defesa exige que seja dado ao contribuinte, que está se sujeitando a uma imputação fiscal, a possibilidade de conhecer todas as acusações e todos os documentos que estão sendo a ele imputados, garantindo, dessa forma, a apresentação de defesa prévia à decisão administrativa”;

e) destaca que “o expediente da Autoridade Fiscal também implica em violação ao art. 142 do CTN, visto que torna inconsistente e inseguro o presente procedimento administrativo de constituição do crédito tributário”, motivo pelo qual requer a nulidade do lançamento fiscal ou, ao menos, da qualificação da multa de ofício, eis que “aplicada com base em acusação relativa a períodos não consignados no TDPF (2013 a 2014)”;

f) a Impugnante alega a existência de erro na capitulação legal da multa regulamentar, pois o dispositivo utilizado pela autoridade fiscal (art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991) “trata da hipótese de obrigatoriedade do contribuinte manter à disposição do fisco, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, os arquivos digitais e sistemas relativos as suas escriturações contábeis”, ao passo que “a medida punitiva para o cumprimento de obrigações acessórias com incorreções ou omissões – como não poderia deixar de ser – continua sendo regida pelo art. 57 da MP nº 2.158-35/2001”;

g) “é dever da autoridade competente empreender esforços na determinação do critério da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo, alíquota aplicável, disposição legal infringida e a penalidade aplicável, na linha dos arts. 142 do CTN e art. 10, IV, do Decreto 70.235/72. Dessa forma, tendo em vista que a legalidade da tributação depende da correta identificação da disposição legal infringida e penalidade aplicável, o equívoco em sua determinação é causa de nulidade do lançamento por vício material”;

h) “para além do erro insanável de capitulação da multa cominada a Impugnante, não haveria sequer a possibilidade de se aplicar a multa do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001”, uma vez que, “a ora Impugnante sequer foi intimada para sanar, no prazo estipulado, os vícios apontados pela Autoridade Fiscal, sendo impossível qualquer penalização”. Dessa forma, “tendo em vista que o auto de infração contém grave e insanável vício material de erro na capitulação legal da penalidade que culminou na exigência indevida de multa regulamentar, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento fiscal”;

i) a Impugnante sustenta, ainda, que “é de rigor reconhecer a nulidade do lançamento decorrente do patente equívoco da Autoridade lançadora na determinação da base de cálculo da multa regulamentar”, uma vez que a autoridade fiscal “optou por arbitrar a base de cálculo da multa tomando por critério o valor da CPRB que entendeu devida em cada ano-calendário”. Todavia,

“a lei é clara e objetiva ao estabelecer que a base de cálculo da referida multa regulamentar é o ‘valor da operação correspondente’ e não ‘o valor da CPRB efetivamente devida em cada período de apuração’, não sendo lícito a Autoridade Fiscal simplesmente arbitrar a base de cálculo a pretexto de entender se tratar da ‘informação mais relevante’”;

j) “mesmo que se defenda a impossibilidade de aferição dos valores da prestação de serviço da Impugnante diante da ausência de ‘declaração de valores de Nota Fiscal/Cupom fiscal nos blocos A, C, D e F’, o critério mais pertinente e mais próximo da verdade material deveria ser

[...]

a própria receita bruta de cada período de apuração”. Para a Impugnante, “independentemente da existência de informações imprecisas constantes na escrituração, é dever da Administração Tributária investigar as provas apresentadas na busca da verdade material”. Assim, “tendo em vista que o autos de infração contém grave e insanável vício material de erro na determinação da base de cálculo que culminou na exigência indevida da multa regulamentar, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento fiscal”;

k) a Impugnante defende a aplicação da contagem do prazo “na forma do art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, conforme entendimento reiterado do E. STJ”, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal, que “concluiu que no presente caso se aplicaria a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN”, por se tratar da regra geral de contagem do prazo de decadência. Entende que “o lançamento de ofício da multa regulamentar relativa aos períodos de 2014 a novembro de 2015 apenas aconteceu depois de ultrapassados 5 anos da ocorrência do fato gerador”, motivo pelo qual o crédito tributário relativo a tal período “deve ser extinto por força do art. 156, V, c/c art. 150, § 4º, do CTN”. Requer a Impugnante que, caso se aplique a regra estabelecida pelo art. 173, I, do CTN, ao menos seja reconhecida a decadência do período de 2014, “afastando-se a premissa equivocada da Autoridade Fiscal de que o marco inicial da contagem do prazo seria o ano subsequente ao da efetiva entrega da ECD-Contribuições”

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Das preliminares

Da Nulidade – TDPF/MPF

O contribuinte pugna pela nulidade do lançamento por ter o TDPF extrapolado as competências examinadas.

Quanto ao tema, afora o entendimento pessoal deste Relator, a posição predominante neste Conselho é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, bem como Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF, constituem mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento (o que não é o caso dos autos). Tal posicionamento fica claro pela leitura das duas decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF abaixo transcritas.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.(Acórdão nº 920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. (Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria, em recente reunião do Pleno, foi editada a Súmula de nº 171, com a seguinte redação:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Ademais, no caso em exame, todos os atos foram cientificados ao sujeito passivo e, além do mais, o eventual período sequer é objeto do lançamento.

Em face do exposto, afasto a preliminar.

Da Nulidade – Lançamento – Cerceamento do Direito de Defesa

O recorrente suscita o reconhecimento da nulidade em diversos pontos, cuja apreciação se confunde com o mérito da demanda.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente do “Relatório Fiscal”, bem como dos demais anexos informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Do mérito

O recorrente reitera todos os argumentos e fundamentos constantes da impugnação.

Assim, por concordar com a decisão guerreada, que refutou todos os argumentos da recorrente, adoto o voto constante no Acórdão combatido nos termos do art. 114 do Regimento Interno deste conselho – RICARF.

II – CAPITULAÇÃO LEGAL: artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991

10. A Fiscalização constatou a ausência das informações quanto a CPRB nas EFD-Contribuições apresentadas pela empresa autuada. Consta do Relatório Fiscal, que “mesmo estando obrigada e tendo apresentado a EFD-Contribuições de todos os períodos, a UTB não escriturou o bloco P. Além disso, faltou a declaração de valores de Nota Fiscal/Cupom fiscal nos blocos A, C, D e F, tornando também inviável o cálculo da receita bruta EFD”. Dessa forma, por entender que as EFD-Contribuições apresentadas pela empresa não se prestam a sua finalidade em razão dessas omissões, a autoridade fiscal aplicou a penalidade prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991, “de 5% sobre o valor da correspondente operação, ou seja, 5% sobre a CPRB devida a cada mês (valor que deveria ser informado na EFD-Contribuições)”.

10.1. A Impugnante, por sua vez, sustenta que “a medida punitiva para o cumprimento de obrigações acessórias com incorreções ou omissões [...] continua sendo regida pelo art. 57 da MP nº 2.158-35/2001”, e que “a Lei nº 8.218, de

1991, é aplicável em duas hipóteses: i) deixar de apresentar; ou (ii) deixar de manter declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Assim, a multa desse dispositivo presume, invariavelmente, a comprovação da falta de escrituração”.

10.2. A questão principal, portanto, está em se verificar qual norma deve ser aplicada para a imposição das multas pela entrega extemporânea da EFD-Contribuições e pela entrega desta com informações inexatas, incompletas ou omitidas: se os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, como lançado pela Fiscalização, ou o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, tal como defende a Impugnante.

10.3. A Escrituração Fiscal Digital - EFD Contribuições é obrigação acessória, instituída pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), no uso da competência prevista no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999:

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.

10.4. Trata-se de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, que deverá ser validado, assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente Sped, conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

10.5. A referida Instrução Normativa, portanto, regulamenta a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a receita (EFD Contribuições), sendo que, em seu art. 10 (na redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 2013), estipulava a seguinte multa:

Art. 10. A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

10.6. Por sua vez, o texto do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estava assim redigido:

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;

[...]

10.7. Ocorre que, quando da ciência do Auto de Infração (17/12/2019), a redação dos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com as alterações implementadas pela Lei nº 13.670, de 2018, já era a seguinte:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

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

[...]

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

[...]

10.8. Em razão dos dispositivos transcritos, desde a versão 1.28, o Guia Prático da EFD- Contribuições (disponível no sítio eletrônico do SPED – sped.rfb.gov.br) já apresenta o seguinte conteúdo:

(...)

10.9. Assim, em face das alterações na base de cálculo e alíquotas das penalidades aplicáveis decorrentes das modificações implementadas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, fez-se necessária a alteração da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, para se adequar à atual base legal de penalidades aplicáveis quanto a irregularidades na escrituração da EFD-Contribuições. Confirma-se a nova redação do art. 10 da referida IN, dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.876, de 14 de março de 2019:

Art. 10. A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções

administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Grifou-se)

10.10. Neste sentido, a partir da vigência da Lei nº 13.670, de 2018, deve a pessoa jurídica que incorrer nas situações transcritas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, no inciso I (entrega de arquivos digital sem observância dos requisitos e especificações estabelecidos), no inciso II (prestação de informações com omissões ou incorreções) ou no inciso III (apresentação de arquivo fora do prazo estabelecido), sujeitar-se às respectivas penalidades.

10.11. Dessa forma, não procede a alegação do sujeito passivo de que não há como fundamentar o lançamento da multa regulamentar no artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ao contrário, o art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 2012 (com redação dada pela IN RFB nº 1.876, de 14/03/2019), determina que a apresentação da EFD-Contribuições com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991 (com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018).

10.12. Ressalte-se, outrossim, que as disposições contidas na IN RFB nº 1.252, de 2012, são vinculantes, pois, segundo o Código Tributário Nacional (CTN), art. 100, I, a Instrução Normativa é uma norma complementar, e, desse modo, deve ser fielmente observada pelo Servidor Público Federal, nos termos da Lei nº 8.112, de 1990 (art. 116, inciso III):

(...)

10.13. Também há que se levar em conta que, para ato ou fato pretérito que não tenha sido ainda definitivamente julgado, deve ser considerado o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, que assim dispõe:

(...)

10.14. Desta forma, nas situações em que o Auditor-Fiscal for efetuar o lançamento da multa por infração a uma EFD-Contribuições enviada com incorreções e/ou omissões, em período anterior à vigência da nova multa prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991 (no caso a vigência teve início em 15/03/2019, data de publicação da IN RFB nº 1.876, de 2019), deve observar a multa mais benéfica, quando cabível, tendo em vista o princípio da retroatividade da lei mais benéfica.

10.15. Foi o que ocorreu no caso em tela, o que se demonstrará adiante nesse voto ao se tratar especificamente da base de cálculo da multa aplicada.

III – INTIMAÇÃO PRÉVIA

11. A Impugnante argumenta que, além do erro na capitulação da multa, “não haveria sequer a possibilidade de se aplicar a multa do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001”, uma vez que não foi “intimada para sanar, no prazo estipulado, os vícios apontados pela Autoridade Fiscal, sendo impossível qualquer penalização”.

11.1. Sem razão a Impugnante. O artigo 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, imputa dever à autoridade fiscal de intimar o contribuinte a cumprir obrigação acessória inadimplida OU prestar esclarecimentos. E, concomitantemente a uma ou outra ação, aplicar as sanções descritas nos incisos do “caput”:

(...)

11.2. Como se pode observar, os incisos do “caput” do artigo 57 descrevem três núcleos: a) apresentação extemporânea; b) deixar de atender a fiscalização; e c) cumprimento incompleto das obrigações acessórias. Portanto, se o não cumprimento à intimação enseja uma penalização específica (inciso II), desvinculada daquela correspondente à entrega de arquivo digital com informações omitidas, incompletas ou inexatas (inciso III), deve-se entender que são duas condutas distintas e, as multas, independentes. Assim, se o contribuinte, intimado, deixar de cumprir o quanto solicitado pela Fiscalização, estará sujeito às duas multas, descritas nos incisos II e III do artigo 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

11.3. No caso concreto, o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 5 a 7) evidencia que, já no início do procedimento fiscal, a empresa foi intimada a apresentar demonstrativos mensais de apuração da CPRB e, por meio do TIF nº 1 (fls. 34 a 36) e do TIF nº 2 (fls. 40 e 41), a justificar/esclarecer as divergências apuradas, uma vez que não havia escriturado a CPRB nas EFD-Contribuições, ou seja, não havia escriturado o bloco P, além de não declarar os valores de Nota Fiscal/Cupom fiscal nos blocos A, C, D e F, tornando inviável o cálculo da receita bruta EFD (Relatório Fiscal, item 10).

11.4. Todavia, cabe destacar que, quando do início do procedimento fiscal, o art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 2012 (redação dada pela IN RFB nº 1.876, de 14/03/2019), já determinava que a apresentação da EFD-Contribuições com incorreções ou omissões acarretaria ao infrator a aplicação da multa prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991, e não no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001 (tema que já foi objeto de análise no item 10 do presente voto).

11.5. Portanto, fica prejudicada a análise da alegação de falta de intimação de que trata o art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

IV - BASE DE CÁLCULO

12. A Impugnante aduz que, ainda que se entenda pela manutenção da multa com fundamento no art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991, “é de rigor reconhecer a nulidade do lançamento decorrente do patente equívoco da Autoridade lançadora na determinação da base de cálculo da multa regulamentar”.

12.1. Afirma que a lei é clara e objetiva ao estabelecer que a base de cálculo da referida multa regulamentar é o “valor da operação correspondente” e não “o valor da CPRB efetivamente devida em cada período de apuração”, como entendeu a autoridade fiscal ao “arbitrar a base de cálculo a pretexto de entender se tratar da ‘informação mais relevante’”.

12.2. Por pertinente, transcreve-se alguns trechos do Relatório Fiscal, nos quais o Auditor- Fiscal justifica a fixação da base de cálculo:

(...)

12.3. Como se vê, o sujeito passivo apresentou EFD-Contribuições em todo o período fiscalizado com omissões e incorreções, eis que não escriturou o bloco P e também não declarou os valores de notas fiscais/cupom fiscal nos blocos A, C, D e F, tornando inviável o cálculo da receita bruta EFD. Ressalte-se que a EFD-Contribuições é documento importante utilizado na auditoria da CPRB e no Ajuste da CPP na GFIP, por conter, além da escrituração da CPRB, a da contribuição para o PIS e da Cofins, cujas receitas escrituradas podem servir de subsídio para confirmação das informadas no bloco relativo à CPRB (bloco P).

12.4. No Bloco P é que devem ser prestadas as informações sobre a apuração da CPRB, que é exatamente o que interessava à autoridade fiscal, tanto que relata a impossibilidade de obter as informações na EFD-Contribuições, dada a ausência de escrituração do bloco P.

12.5. Conforme informações antes transcritas, o Auditor-Fiscal deixa claro que constatou ausência das informações quanto a CPRB nas EFD-Contribuições apresentadas pela contribuinte, entendendo que essa conduta “enseja aplicação de penalidade de 5% sobre o valor da correspondente operação, ou seja, 5% sobre a CPRB devida a cada mês (valor que deveria ser informado na EFD-Contribuições)”.

12.6. Conforme exposto anteriormente neste voto, antes da alteração do art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 2012, pela IN RFB nº 1.876, de 2019, as multas eram previstas no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001 (na redação Lei nº 12.873, de 2013), que previa para o caso a multa de “3% do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário” (inciso III).

12.7. Contudo, após a alteração do art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 2012 (o que ocorreu em 14/03/2019), o referido dispositivo passou a determinar a aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, na redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018, que, em seu inciso II, dispõe que a multa será de “5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos”.

12.8. Dessa forma, quando do lançamento de multa por infração a uma EFD-Contribuições enviada com incorreções e/ou omissões, em período anterior à vigência da nova multa prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991, a autoridade fiscal deve observar a multa mais benéfica ao contribuinte, tendo em vista o princípio da retroatividade da lei mais benéfica, insculpido no art. 106, II, “c”, do CTN.

12.9. No caso concreto, o Auditor-Fiscal não demonstrou (por escrito) a comparação entre as multas, pois, a toda evidência, a multa mais favorável ao sujeito passivo é aquela prevista no art. 12, II, da Lei nº 8.218, de 1991.

12.10. Portanto, não assiste razão à Impugnante quanto à alegação de ocorrência de equívoco na determinação da base de cálculo da multa regulamentar exigida (aliás, a própria Impugnante reconhece que lhe foi aplicada a multa mais benéfica).

V – DECADÊNCIA

13. Em relação ao período de janeiro a dezembro de 2014, a Impugnante traz dois argumentos: i) o Auditor não poderia incluir tal período no Auto de Infração, pois no TDPF está consignado o período de 2015 a 2019; ii) teria ocorrido a decadência.

13.1. Conforme exposto no item 9 deste voto, as alterações havidas no TDPF quanto ao período fiscalizado constaram do próprio TDPF e do Relatório Fiscal. Especificamente em relação à ampliação do período para janeiro/2015 a dezembro/2019 (inicialmente restrito ao ano de 2017), tal fato foi cientificado à Impugnante em 01/12/2020, por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 2 (fls. 39 a 41).

13.2. No que diz respeito à decadência, a Impugnante argumenta que se aplica às obrigações acessórias o mesmo prazo decadencial previsto para as próprias contribuições, as quais, na ocorrência de pagamento antecipado, estão submetidas à sistemática do lançamento por homologação, de que trata o § 4º do art. 150 do CTN. Por tal razão, entende que deve se tomar como ponto de partida a data da ocorrência do fato gerador, de modo que, no caso concreto, “o decurso do prazo decadencial para a Administração realizar o lançamento da multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória relacionada a CPRB dos períodos compreendidos entre 2014 e novembro de 2015 já havia esgotado quando da intimação do lançamento, que ocorreu apenas em 17/12/2020”.

13.3. Cumpre refutar tal argumento, todavia, pois se está discutindo sobre penalidade aplicada relativa a obrigação acessória e não sobre diferença de tributo apurado (obrigação principal). Obviamente, então, não existe pagamento antecipado que fizesse incidir sobre a situação ora em discussão o disposto no § 4º do art. 150 do CTN. Logo, decorre desse entendimento que o prazo decadencial a ser aplicado é aquele previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

13.4. Por outro lado, para a infração ocorrida – apresentar EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omissas – assim dispõe o art. 7º da IN RFB nº 1.252, de 2012:

(...)

13.5. Logo, a infração ocorre quando da transmissão da EFD-Contribuições sem a escrituração da CPRB no bloco P, o que deve se dar mensalmente.

Exemplificando, para a EFD- Contribuições relativa ao mês de janeiro de 2014, os contribuintes tinham até o 10º (décimo) dia útil do mês março de 2014 para cumprir referida obrigação acessória tempestivamente. Portanto, somente depois do transcurso de tal prazo poderia a Fazenda Pública tomar qualquer providência.

13.6. Assim, para os períodos de apuração referentes aos meses de 2014, a contagem do prazo decadencial começaria a partir de 1º de janeiro de 2015 e encerrar-se-ia em 31 de dezembro de 2019, exceto em relação aos meses de novembro e dezembro de 2014, já que a EFD-Contribuições relativa ao mês de novembro/2014 deveria ser transmitida até o 10º dia do mês de janeiro/2015 e, a de dezembro/2014, até o 10º dia do mês de fevereiro/2015. Desse modo, em relação a esses dois meses de 2014, com base no art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial iniciar-se-ia em 01/01/2016 e a multa poderia ser lançada até 31/12/2020.

13.7. Logo, como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 17/12/2020 (fl. 1.189), não ocorreu a decadência aventada em relação aos meses de novembro e dezembro de 2014 (e período posterior). Por outro lado, utilizando-se o mesmo raciocínio, teria ocorrido a decadência em relação ao período de janeiro a outubro de 2014. Portanto, em relação ao ano de 2014, a multa deverá ser reduzida, passando a contemplar apenas os dois últimos meses do referido ano-calendário.

Como visto acima, a decisão de piso enfrentou todos os questionamentos trazidos pelo, ora recorrente, reiterados na peça recursal, não havendo no meu entendimento qualquer reparo a ser feito.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar às preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa