



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720020/2019-33
ACÓRDÃO	3401-013.699 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PBKIDS BRINQUEDOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2015

EFD-CONTRIBUIÇÕES. APRESENTAÇÃO COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES.

A apresentação da EFD-Contribuições com omissão de receitas auferidas constitui infração à legislação tributária, sujeitando-se a pessoa jurídica responsável à multa no percentual de 3% do valor das transações comerciais ou das operações financeiras.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

O erro da indicação do dispositivo legal que embasa a multa aplicada e afeta a base de cálculo se constitui vício material, portanto, insanável, o que ocasiona a nulidade da autuação.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PREJUÍZO AO ERÁRIO.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Ademais, sendo as obrigações acessórias instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, o prejuízo decorrente de seu descumprimento está presumido pelo legislador.

MULTA. PEDIDO DE NULIDADE COM BASE EM PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

A multa é aplicada de acordo com o disposto na lei, não cabendo às autoridades Lançadora ou Julgadora deixar de aplicá-la. Os princípios constitucionais da proporcionalidade, e da vedação ao confisco são

dirigidos ao legislador, sendo vedado à autoridade administrativa invocá-los para deixar de aplicar a lei.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **rejeitar as preliminares de nulidade** e, no mérito, em **negar provimento ao Recurso Voluntário**.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio. Ausente o Conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído pelo Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 06-067.595, exarado pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil/Curitiba, em sessão de 25/09/2019, que julgou **parcialmente procedente a Impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao Auto de Infração de **Multas Regulamentares**, no valor total de **R\$ 4.739.110,53**, à data da autuação, relativas às **EFD-Contribuições** (Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita), referentes ao período de apuração de **janeiro de 2014 a julho de 2015**, exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, conforme fundamentação constante do referido documento.

Conforme o disposto no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, o lançamento das multas decorreu da **prestação de informações inexatas, incompletas ou omitidas** (nas EFD-Contribuições).

A Autoridade Fiscal alegou que a Recorrente teria incorrido em duas infrações:

Infração nº 01: entrega de informações incompletas da EFD-Contribuições;

Infração nº 02: ICMS-ST cobrado pelos fornecedores.

Inconformada, a contribuinte apresentou **Impugnação** (fls 967/955) na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a autuação, nos seguintes pontos:

O Auto de Infração deveria ser integralmente cancelado, pela existência de erros quanto à identificação da legislação aplicável e o montante devido, os quais identifica da seguinte forma:

(i) Erro de fundamentação e apuração. Necessidade de **recalcular a multa pelos critérios da Lei nº 8.218, de 1991**. Sustenta que se não for reconhecida a nulidade por não ter sido aplicada a Lei nº 8.218, de 1991, que, ao menos, o **lançamento deve ser recalculado** com observância de citada lei, que lhe seria mais benéfica.

(ii) Erro de apuração em relação à alegação de informações incorretas ou incompletas: Necessidade de calcular a multa considerando o **conceito correto de “transações comerciais”**. Alega que se não for reconhecida a nulidade por utilização equivocada do conceito de “transações comerciais” que, ao menos, o auto de infração deve ser recalculado, desconsiderando-se os valores que não se enquadram em mencionado conceito. Acrescenta que, ao menos, se deve aplicar a analogia (art. 108, §1º do CTN) para reduzir a multa a 75%, conforme previsto no parágrafo único, inciso II, do art. 12, da Lei 8.218, de 1991., pois *“não se pode considerar que o contribuinte que não possui escrituração teria uma redução de penalidade não prevista para contribuintes que possuem escrituração com imprecisões.”*

(iii) Exclusão da multa calculada sobre o ICMS-ST. Argumenta, para o caso de o lançamento não ser cancelado por ocorrência de *bis in idem*, que, ao menos, a **parcela relativa ao ICMS-ST deveria ser cancelada**. Alega que sua conduta (prestação de informações em campo diverso) **foi adotada para viabilizar a tomada de créditos que entende como devidos**, não existindo, no caso, prestação de informações omitidas ou incorretas. Acrescenta que as glosas de crédito não podem ser realizadas por meio de sistemas operacionais e que se a autoridade fiscal entende que não é possível a tomada do crédito, deveria, obrigatoriamente, instaurar processo administrativo para a discussão da matéria, no qual sejam assegurados a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal.

(iv) Necessidade de aplicação do princípio da proporcionalidade. Argumenta, em síntese, que deveria ser observado o **princípio da proporcionalidade**, ou seja, deve existir proporcionalidade entre a infração incorrida e a pena aplicada.

(v) Necessidade de aplicação do princípio do não confisco. Sustenta que deveria ser respeitado o **princípio do não confisco**, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Requer o cancelamento do auto de infração, em razão das nulidades apontadas, e, subsidiariamente, a sua redução, em face dos argumentos apresentados. Protesta, ainda, pela juntada posterior de documentos, bem como pela aplicação do princípio da verdade material, que orienta o processo administrativo fiscal, além da realização de diligência.

Em 25/09/2019, a 3ª turma da DRJ/Curitiba proferiu o Acórdão nº 06-067.595 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu o pedido de diligência e julgou parcialmente procedente a Impugnação** apresentada pela interessada. Na ocasião **foram acolhidos os argumentos da impugnante no que diz respeito à infração 02, relativa à multa calculada com base no ICMS-ST**, permanecendo mantidas as demais infrações autuadas. Com isto, a infração foi **reduzida para R\$ 3.462.819,90**.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 1.063/1.080, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

Durante o procedimento fiscal, identificou-se que a contribuinte efetuou a **transmissão das EFD-contribuições do período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015 com incorreções/omissões**. De acordo com a Autoridade Fiscal:

*“Constatamos que no ano de 2013 o contribuinte apresentou arquivos da EFD Contribuições com tamanhos entre 9 e 15 KB, **totalmente incompatíveis com o tamanho da escrituração de uma empresa desse porte ou com seus arquivos retificadores de 2014**. Os arquivos encontram-se zerados até o mês de junho, não há arquivo relativo a agosto,*

*e nos demais meses os arquivos **contém erros** semelhantes aos do ano de 2014, já objeto de intimações e retificações anteriores, sem apresentação de documentos fiscais ou consolidados aparentemente como se fosse um único estabelecimento e um único documento por tipo de despesa.*

*A fiscalização foi ampliada para contemplar **lançamento de multa por entrega em 2013 de arquivos com informações inexatas ou incompletas e não entrega de arquivo.***

(Destacou-se)

A Recorrente contestou as multas aplicadas com argumentações de **erro de fundamentação** (erro na legislação aplicável), **erro na apuração** (base de cálculo utilizada) e **inexistência de dano ou prejuízo para a fiscalização** (no tocante às informações apresentadas), ou seja, admite que não cumpriu suas obrigações acessórias de forma adequada, mas, **uma vez intimada efetuou a transmissão ao SPED dos arquivos EFD-Contribuições retificadores**. Ademais, a parte alegou nulidade do Auto de Infração.

Após a decisão da DRJ foram superadas as discussões quanto à imputação de multa por extemporaneidade e ICMS-ST. Restaram pendentes, portanto, as discussões sobre a aplicação de multa por incompletude da EFD-Contribuintes. Neste contexto, permaneceram em lide somente a penalidade aplicada por incorreção da EFD-Contribuições (Infração nº 1), mantida pelo Acórdão Recorrido.

Da Fundamentação do Auto de Infração

A parte argumenta que o **Acórdão Recorrido teria reconhecido que o Auto de Infração cometeu um erro na fundamentação legal**, mas considerou que isso não geraria nulidade. A Recorrente discorda desse entendimento, argumentando que o erro na fundamentação legal implica nulidade do Auto de Infração, com base nos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional (CTN), artigos 2º e 50, §1º da Lei nº 9.784, de 1999, e artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. A Recorrente cita precedentes do CARF que teriam reconhecido a nulidade do Auto de Infração quando ocorreu erro ou falta de fundamentação legal específica, pois isso prejudica o direito de defesa do contribuinte.

Dessa forma, a Recorrente requer a reforma do Acórdão, a fim de declarar a nulidade do Auto de Infração, com seu consequente cancelamento integral. Caso não seja aceito o cancelamento integral, a Recorrente pede, ao menos, que sejam canceladas as exigências referentes aos períodos de setembro a dezembro, já que teria havido reconhecimento de erro na fundamentação legal para esses períodos. Sustenta, ainda, que seja reconhecida a nulidade por não ter sido aplicada a Lei nº 8.218, de 1991, que, ao menos, o **lançamento deve ser recalculado** com observância de citada lei, que lhe seria mais benéfica.

Salienta-se, inicialmente, que a **decisão recorrida concordou com as argumentações da parte em relação à suposta ocorrência de erro na fundamentação legal adotada pelo Auto de Infração**, cujo trecho que trata do tema, reproduz-se abaixo:

“Na verdade, no momento da ciência do auto de infração (17/01/2019), 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, pelo prazo decadencial** previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

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

I. multa equivalente a **0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta** da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

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)

III. multa equivalente a **0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso**, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão **reduzidas:** (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I. à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II. a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)”

(...)”

Primeiramente, é de se constatar que efetivamente houve equívoco por parte da Autoridade administrativa quanto ao valor da penalidade, em razão do erro na fundamentação legal (aplicação de legislação anterior). Mas é importante salientar que nos casos em que foi aplicada a multa com erro no enquadramento legal, a referida multa foi cancelada. Reproduz-se abaixo trecho da decisão de piso que demonstra este fato.

“Multa nº 8

A multa da EFD-Contribuição original do mês de agosto de 2013, cuja entrega ocorreu em 22/11/2018, foi aplicada com base na MP nº 2158-35, art. 57, inciso I, alínea “b”, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, ou seja, foi aplicada a multa no valor total de R\$ 94.500,00, resultante da quantidade de meses, ou fração, em atraso, calculado no total de 63 (sessenta e três meses), vezes o valor de R\$ 1.500,00.

Verifica-se, no entanto, que a **fiscalização errou no enquadramento legal e que, em razão desse fato, a multa deve ser cancelada.**

Isto porque no momento da apresentação da referida escrituração (22/11/2018), já se encontrava em vigor a Lei nº 8.218, de 1991, com as alterações realizadas pela Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018.

Nesse sentido, portanto, a multa relativa à EFD-Contribuição original do mês de agosto de 2013 **deveria ter sido imputada com base na legislação nova e não com base na legislação utilizada pela fiscalização**, uma vez que o lançamento tributário, consoante o art. 144 do CTN, deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador.

Nos demais casos a penalidade foi mantida tendo em vista que a **legislação foi aplicada corretamente**, ou ainda que **se aplicou a lei mais benéfica** para o contribuinte:

“Multa nº 1

No tocante à EFD-Contribuição original do mês de janeiro de 2013, entregue em 12/03/2013, foi aplicado o percentual de 0,75 % (zero virgula setenta e cinco por cento) sobre o valor da receita bruta do próprio mês de janeiro, no valor de R\$ 13.871.842,70, resultando na multa isolada de R\$ 104.038,82 (=0,75 % x R\$ 13.871.842,70). Ou seja, **já foi aplicada multa de acordo com a novel legislação** (Lei nº 8.218/91, art. 12, inciso II, § único, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018), **inexistindo, portanto, reparos a serem realizados no lançamento realizado.**

Multas nº 2 a 7

No que diz respeito às EFD-Contribuições originais dos meses de fevereiro a julho de 2013, entregues entre os dias 08/04/2013 e 12/09/2013, foram aplicadas multas com base na MP nº 2158-35, art. 57, inciso III, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, foram aplicadas multas no percentual de 0,2 % (zero virgula dois por cento) sobre o valor da receita bruta do mês anterior ao da entrega da escrituração.

Ao se analisar a legislação aplicada e a legislação nova, constata-se que os lançamentos não devem ser alterados. Isto porque a aplicação dos dispositivos legais utilizados pela fiscalização é mais benéfica para a contribuinte comparativamente à aplicação da novel legislação, conforme se verifica no quadro abaixo:

(...)

Note-se, que na data de transmissão das referidas EFD-contribuições (de 08/04/2013 a 12/09/2013), a **legislação que se encontrava em vigor era a que foi aplicada no lançamento, ou seja, nesse caso a fiscalização acertou ao aplicar uma legislação que resulta em um valor menor de multas isoladas.”**

(Destacou-se)

Desta forma, verifica-se que a decisão de primeira instância já efetuou as devidas anulações dos casos em que a legislação aplicada não estava adequada à legislação vigente. **Não havendo, portanto, reparos a serem feitos ao Acórdão recorrido** que efetivamente desincumbiu-se com alto grau de detalhamento da tarefa de verificar a adequação da legislação aplicada.

Do Impacto na Apuração de PIS/Cofins

O Acórdão Recorrido, ainda, manteve o Auto de Infração alegando que a Recorrente não teria fornecido todas as informações necessárias na EFD-Contribuições de 2013, o que teria prejudicado a apuração do PIS e da Cofins. No entanto, a Recorrente argumenta que não houve incompletude, pois todas as informações estavam disponíveis no SPED, e **não teria havido impacto na apuração dos tributos**. Alega também que a justificativa do Acórdão foi retórica e sem base concreta.

Discorda da imposição de multa, destacando que as sanções tributárias têm função punitiva e não arrecadatória, sendo destinadas a assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e não a gerar arrecadação adicional. Entende que **a multa deveria ser proporcional ao dano causado**.

Cita decisões do STJ que afastaram multas em casos em que não houve prejuízo para o Fisco ou intenção de causar dano, defendendo que, de acordo com o princípio da razoabilidade e da proteção à boa-fé do contribuinte, a multa deveria ser cancelada. Assim, requer que a multa seja anulada, pois o procedimento seguido não causou nenhum prejuízo às autoridades fiscais.

A instituição da obrigação acessória de entrega da EFD-Contribuições e ECD tem como base legal o art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, a seguir reproduzido:

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

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Pela inobservância do dever de apresentar, ou de apresentar no prazo as informações nos arquivos digitais específicos, conforme legislação de regência, a obrigação acessória converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, §3º, do CTN).

Segundo o disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional, em regra, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato**. Ademais, a incidência da multa por descumprimento de obrigação acessória **independe de eventual prejuízo concreto** para o Fazenda Pública ou, ainda, da apuração de tributos devidos. Sendo as obrigações acessórias instituídas "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", **o prejuízo decorrente de seu descumprimento está presumido pelo legislador**.

Assim sendo, para caracterizar a infração tributária, basta a identificação do agente ou responsável pela infração e a subsunção do fato (ação ou omissão do agente ou responsável) à norma que dispõe acerca da obrigação tributária e da correspondente multa por descumprimento. Também no mesmo sentido, há decisão do Superior tribunal de Justiça – STJ, proferida pelo Min.

Mauro Campbell Marques, publicada em 08/06/2020, nos autos do Recurso Especial (REsp) nº 1846073, da qual destaca-se o seguinte trecho:

“6. A responsabilidade por infrações à legislação tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Comprovados os fatos previstos como infração à legislação tributária, **não é necessário quantificar os danos ao erário** ou a intenção do agente, pois os prejuízos à administração aduaneira já foram previamente ponderados pelo legislador ao prever a infração.”

Desta forma, **não se acolhe a tese da Recorrente de que ao fornecimento de informações inexatas ou incompletas não teria acarretado prejuízo ao Fisco**, devendo assim ser desconsiderado para fins de aplicação da penalidade prevista em lei.

Dos Princípios Constitucionais da Proporcionalidade e do Não Confisco

O argumento central da Recorrente neste tópico é que, caso o Auto de Infração não seja cancelado integralmente, a **multa deveria ser reduzida com base no princípio da proporcionalidade** (princípio que exige que a pena seja compatível com a infração cometida, de modo que a multa não seja excessiva ou desproporcional).

Defende que uma multa muito alta poderia enfraquecer a eficácia da norma jurídica e, ao contrário, uma multa muito branda poderia enfraquecer o cumprimento da obrigação tributária. A Recorrente cita a doutrina de Roberto Coimbra Silva, que defende que a sanção deve ser ajustada à gravidade da infração. Detalha ainda as três facetas do princípio da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (razoabilidade). A aplicação da proporcionalidade deve observar a compatibilidade entre o fim da norma e os meios utilizados para atingi-lo, usar o meio menos gravoso e fazer um balanceamento entre a gravidade da infração e a consequência imposta ao infrator. Além disso, é ressaltado que a jurisprudência, incluindo decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), **aplicariam frequentemente o princípio da proporcionalidade às multas tributárias**, considerando o impacto da multa na atividade do contribuinte e a relação com o objetivo da arrecadação tributária.

A Recorrente também levanta a questão do **princípio do "não confisco"**, previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, que **limitaria o poder de tributar e de sancionar**. A jurisprudência do STF já teria estendido este princípio às multas, reconhecendo que penalidades fiscais excessivas podem ser confiscatórias. A Recorrente argumenta que a multa teria sido aplicada, em valor elevado, tendo características confiscatórias e, portanto, **deveria ser reduzida para respeitar o princípio da proporcionalidade e evitar um efeito confiscatório**.

A despeito das argumentações da parte é preciso reconhecer que não compete a este Conselho proceder o exame da proporcionalidade ou confisco como proposto. Todas essas alegações com base em princípios jurídicos são de índole constitucional, o qual suscita a aplicação da Súmula CARF nº 2

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

As alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento das multas aplicadas são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem questionar acerca dos efeitos que gerou.

Portanto, **não há como se atender ao pleito da parte no que diz respeito aos argumentos relativos aos princípios constitucionais** apresentados pela Recorrente em sede recursal.

Conclusão

Com base em todo o exposto, voto por **indeferir as preliminares** arguidas, **negando provimento ao Recurso Voluntário**.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio