MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19311.720308/2015-84

Processo nº	19311.720308/2015-84
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3402-007.316 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de fevereiro de 2020
Recorrentes	BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/05/2013, 01/07/2013 a 31/07/2013, 01/09/2013 a 31/12/2013

MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. VALORES ZERADOS.

A apresentação da EFD-Contribuições com os valores todos "zerados" está sujeita ao lançamento de multa por apresentação da obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. BASES DE CÁLCULO.

É de se manter o lançamento das multas relativas às EFD-Contribuições quando restar comprovado que a fiscalização utilizou-se das bases de cálculo, exatamente, de acordo com a previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e negar provimento ao Recurso Voluntário. Os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Rodrigo Mineiro Fernandes acompanharam o relator pelas conclusões quanto a alegação do erro da base de cálculo da multa, vez que a Recorrente não demonstrou o equívoco alegado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renata da Silveira Bilhim e Cynthia Elena de Campos. Ausente a conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

> Trata o presente processo do Auto de Infração de multas regulamentares relativas à 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 (EFD-Contribuições) dos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2013, no valor total de **R$ 105.327.525,61** (cento e cinco milhões, trezentos e vinte e sete mil, quinhentos e vinte e cinco reais e sessenta e um centavos).
>
> Em conformidade com o disposto no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.182 a 1.368), referidas multas foram lançadas em virtude de a contribuinte ter apresentado as obrigações acessórias (EFD-Contribuições), relativamente aos meses citados (janeiro a dezembro de 2013), com os valores "zerados" e de, mesmo após seguidas intimações e prorrogações de prazo, não ter havido a transmissão de documentos retificadores (nos quais constassem os valores corretos relativos às escriturações das contribuições).
>
> A autoridade *a quo* aduz que as bases de cálculo das multas regulamentares estão detalhadas no demonstrativo denominado *"DETALHAMENTO DAS MULTAS POR TRANSMISSÃO VIA SPED DE EFD - CONTRIBUIÇÕES COM VALORES ZERADOS"* (fls 1.365 a 1.366), e que foram lançadas da seguinte forma:
>
> "a) Períodos de apuração de janeiro/2013, fevereiro/2013, março/2013, abril/2013 e julho/2013, transmitidos via Sped antes de 21/08/2013, multa de 0,2% sobre as receitas do mês imediatamente anterior ao da transmissão da EFD – Contribuições (art. 57 da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001, com a redação e vigência dada pela Lei nº 12.766, de 2012, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013);
>
> b) Períodos de apuração junho/2013, agosto/2013 a dezembro/2013, transmitidos via Sped após 21/08/2013, multa de 3% sobre o valor das transações comerciais do mesmo período de apuração, conforme nova redação e vigência estabelecida pela Lei nº 12.873, de 2013, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)."
>
> Em 23/12/2015, por meio de ciência no Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a Receita Federal do Brasil – RFB, conforme se verifica no Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.384), a contribuinte foi cientificada do auto de infração e dos outros documentos relativos ao encerramento da ação fiscal (Termo de Verificação Fiscal, Termo de Encerramento e documento de orientações), apresentando, em 22/01/2016, a impugnação de fls. 1.390 a 1.421, cujo teor é resumido a seguir.
>
> Inicialmente, no tópico "*I-Fatos"*, a interessada faz um breve relato dos fatos e alega que as multas regulamentares não podem prosperar tendo em vista que: "*(i) a multa aplicada está indevidamente enquadrada, já que a atitude da Impugnante poderia ser tipificada como falta de atendimento à intimação da fiscalização para regularização da EFD-Contribuições; (ii) a multa aplicada, em relação a parte dos períodos de apuração, foi calculada segundo critério que sequer estava vigente na data da ocorrência da 'infração'; (iii) as obrigações acessórias, assim como a EFD-Contribuições, devem servir para viabilizar a fiscalização no cumprimento da obrigação principal, o que restou prejudicado, no presente caso, em que a autoridade fiscal se valeu de diversos outros instrumentos que lhes foram disponibilizados,*

Documento nato-digital

inclusive por diversos demonstrativos e documentos apresentados pela Impugnante, conseguindo concluir, sem dificuladades, a auditoria fiscal; (iv) a penalidade aplicada não guarda lógica com o 'dano potencial, sendo incoerente e aplicada em percentual completamente exorbitante, desproporcional e não razoável."

No tópico a seguir, "II Procedimento de Fiscalização: Plena Colaboração da Impugnante e Prestação de Informações Necessárias e Suficientes para a Realização da Auditoria Fiscal", a contribuinte alega que cooperou com o trabalho fiscal, pois apresentou todas as informações (arquivos digitais, memórias de cálculo e respostas às intimações) necessárias e essenciais para a realização da auditoria, tanto que a fiscalização conseguiu, de forma ágil e eficiente, identificar as infrações tributárias antes mesmo de solicitar a retificação das EFD-Contribuições. Nesse sentido, diz que "apesar de dispor de todos os elementos necessários à conclusão da auditoria fiscal, foi aplicada multa que, ainda que não fosse totalmente não razoável e desproporcional, somente deveria penalizar situações em que a falta de retificação ensejasse ou, no mínimo, dificultasse de forma significativa a auditoria fiscal, o que não se observa no presente caso em que, sem sombra de dúvidas, houve efetiva cooperação da Impugnante, o que permitiu fácil identificação, por parte do agente fiscal, das diferenças a serem lançadas."

No tópico seguinte, "III- Direito", item "III.1 – Erro de enquadramento da multa em relação aos períodos de junho a outubro de 2013: entrada em vigor da Lei nº 12.873/2013 em 25/10/2013 – orientação pela própria Receita Federal (Parecer Normativo COSIT nº 3/2015)", a interessada pugna pela nulidade do lançamento por erro no enquadramento legal da multa aplicada, relativamente aos períodos de junho a outubro de 2013. Alega, em síntese, que a alteração do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, realizada pela Lei nº 12.873, de 2013, passou a vigorar somente em 25/10/2013, e nesse sentido afirma que "somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de tal data é que poderia ser aplicada a penalidade calculada pela alíquota de 3% sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras da Impugnante.". Aduz que referida argumentação, relativa a entrada em vigor da alteração promovida pela Lei nº 12.873, de 2013, é corroborada pelo Parecer Normativo COSIT nº 3, de 28/08/2015.

No item a seguir, *"III.2 – Erro na base de cálculo da multa aplicada"*, a contribuinte requer, primeiramente, a nulidade do auto de infração em face de ocorrência de erro insanável na quantificação das multas relativas aos períodos de apuração de junho a dezembro de 2013. Diz que, a despeito do previsto no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, que prevê a aplicação da multa sobre *"o valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário"*, em mencionados meses, a fiscalização a calculou sobre o valor total das receitas, conforme se verifica no Demonstrativo das Multas por Transmissão via SPED de EFD-Contribuições com valores Zerados (fls 1.365 a 1.366). Argumenta, também, que o agente fiscal errou nas bases de cálculo das multas dos meses de janeiro a maio e julho de 2013, uma vez *"que a fiscalização considerou que a multa deveria ser calculada com base o valor do faturamento do mês anterior à entrega da declaração e não da data em que deveria ser entregue, segundo a legislação, ou da ocorrência da competência."*. Nesse direção, diz que essa incorreção ocasiona a nulidade do lançamento, uma vez que a base de cálculo não tem relação direta e/ou não representa uma medida da materialidade com o fato a que se relaciona.

No item seguinte, "III.3 – Erro de qualificação dos fatos ocorridos e, conseqüentemente, da multa aplicada: substancialmente, a situação de fato se enquadra como ausência de entrega de declaração", a contribuinte sustenta que a multa

Documento nato-digital

regulamentar a ser aplicada no presente caso, para cada um dos meses, é a relativa ao inciso II do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no valor de R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês ou fração, em face do não cumprimento à intimação para cumprir a obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados. Alega que referido enquadramento legal dá-se em virtude de a apresentação das EFD-Contribuições com valores "zerados" equivaler, substancialmente, a ausência de apresentação da obrigação acessória. Diz que "No âmbito do CARF e da interpretação atualmente aplicada pela Fiscalização em geral e pela Receita Federal, deve prevalecer a substância sobre a forma. Assim, no presente caso, em que a obrigação acessória estava completamente em branco, não há dúvida de que deve ser considerada como ausência de entrega.". Argumenta que a aplicação da multa regulamentar na forma acima defendida resulta em um valor total 595 vezes menor do que o montante das multas aplicadas, ou 0,17% do valor da penalidade cobrada. Defende, assim, com algumas considerações a respeito da carga tributária brasileira e do sistema tributário nacional, o qual obriga os contribuintes a apresentarem um emaranhado de declarações (obrigações acessórias), que, no presente caso, frente a situação relatada, se deve interpretar de forma mais favorável à interessada, aplicando-se o art. 112 do CTN.

Em outro item, "III.4 - Inaplicabilidade da multa por descumprimento de obrigação acessória que não prejudica a realização da fiscalização: princípio da instrumentalidade das formas", a impugnante repete, com outras palavras, a argumentação trazida no tópico "II- Procedimento de Fiscalização: Plena Colaboração da Impugnante e Prestação de Informações Necessárias e Suficientes para a Realização da Auditoria Fiscal". Acrescenta que as obrigações acessórias têm o objetivo de fornecer ao fisco as informações necessárias para a checagem do cumprimento da obrigação tributária principal. Aduz que a fiscalização teve acesso, além dos demonstrativos e informações prestadas pela interessada, à contabilidade regular da empresa, informada na Escrituração Contábil Digital, e aos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon do período. Por fim ressalta, novamente, que o agente fiscal identificou "**os pontos objeto da autuação antes mesmo de solicitar a retificação"** das EFD-Contribuições (Grifos nos originais).

No item da sequência, *"III.5 – Inobservância da razoabilidade e proporcionalidade, diante das circunstâncias de fato do caso concreto"*, a interessada argumenta que o valor total das multas afronta diretamente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que se encontram implicitamente ligados ao inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, de 1988, e previstos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999. Adverte, primeiramente, que não pretende o afastamento das multas por inconsitucionalidade ou por ilegalidade da lei em abstrato, mas sim pela sua aplicabilidade no caso concreto. Diz que penalidade é totalmente desproporcional, pois representa 12 (doze) vezes os valores de PIS e Cofins declarados em DCTF no ano de 2013 ou 3 (três) vezes os valores de PIS e Cofins apurados no mesmo ano, no processo administrativo nº 13911.720307/20-15-30, resultante das glosas da mesma fiscalização de que resultou o auto de infração tratado no presente processo. Alega, também, que o percentual de 3% sobre a totalidade das receitas também demonstra desproporcionalidade com a tributação incidente sobre as operações em geral, já que o valor corresponte a mais do que se apura efetivamente em relação a maior parte dos tributos. Acrescenta que o posicionamento do STF vai no sentido de que o poder público, em sede de tributação, não pode legislar abusivamente, tendo em vista que a legislação pátria não outorga ao Estado o poder de descondiderar direitos constitucionalmente assegurados aos contribuinte. Nesse sentido colaciona julgados da referida corte e pede o afastamento das multas no moldes em que foram constituídas.

Documento nato-digital

Em outro item, *"III.6 ´Ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco"*, a contribuinte alega, com base em posições doutrinárias e acórdãos juidicais, que a penalidade aplicada, indubitavelmente, é incompatível com sua capacidade contributiva e afronta o princípio constitucional da vedação ao confisco.

No item a seguir, *"III.7 – Da impossibiliade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício"*, a interessada insurge-se contra a incidência dos juros moratórios sobre os valores das multas constituídas em lançamentos fiscais. Diz que mencionada cobrança afronta: (i) o artigo 161 do CTN, tendo em vista que de acordo com mencionado artigo somente o valor do principal pode ser autualizado pelos juros; (ii) o princípio da legalidade, em razão de não existir autorização legal para efetuar a cobrança; (iii) o art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.784, de 1999, tendo em vista que os atos administrativos devem estar totalmente vinculados à lei; (iv) e os artigos 142, do CTN, e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, pelo fato de as multas não terem sido constituídas de forma regular e ofenderem aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Por fim, no tópico *"IV- Pedido"* a contribuinte pugna pelo conhecimento e provimento da impugnação apresentada, para o fim de cancelar totalmente a exigência fiscal e arquivar o processo administrativo instaurado.

Às fls. 1.584 consta despacho da autoridade *a quo* que certifica a tempestividade da impugnação apresentada.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA (PR) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2013 a 31/12/2013
>
> NULIDADE. PRESSUPOSTOS.
>
> Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.
>
> A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.
>
> Assunto: Obrigações Acessórias
>
> PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2013 a 31/05/2013, 01/07/2013 a 31/07/2013, 01/09/2013 a 31/12/2013
>
> MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. VALORES ZERADOS.
>
> A apresentação da EFD-Contribuições com os valores todos "zerados" está sujeita ao lançamento de multa por apresentação da obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas.
>
> MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. BASES DE CÁLCULO.
>
> É de se manter o lançamento das multas relativas às EFD-Contribuições quando restar comprovado que a fiscalização utilizou-se das bases de cálculo, exatamente, de acordo com a previsão legal.
>
> PERÍODO APURAÇÃO: 01/06/2013 a 30/06/2013 e 01/08/2013 a 31/08/2013
>
> MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES ERRO DE ENQUADRAMENTO LEGAL. CANCELAMENTO.

Documento nato-digital

> Uma vez constatado que houve erro na aplicação do enquadramento legal e, por consequência, em todos os outros aspectos do lançamento, é de se cancelar as multas relativas às EFD-Contribuições aplicadas.

Da referida decisão recorreu-se de ofício, em virtude de ter sido exonerado crédito tributário superior ao limite de alçada previsto no artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou questões preliminares e de mérito, apresentando as mesmas argumentações da sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou a Barcelona de multa lançada em valor superior a R$ 2.500.000,00.

Nesse sentido, eis o teor do art. 1° da Portaria MF 63/2017:

> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (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$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).
>
> § 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.
>
> § 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.

Como se sabe, a Súmula CARF n° 103 preceitua que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância*:*

> Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a decisão recorrida cancelou parcialmente o auto de infração de multa pela apresentação de arquivos digitais (EFD-Contribuições) com dados inexatos, incompletas ou emitidas.specificamente, relativas aos períodos de junho/2013 (R$ 13.742.987,89) e agosto/2013 (R$ 15.517.807,41), posto que a Fiscalização teria considerado fundamento legal para a autuação ainda não vigente nesse período da autuação, o que ocasionou a utilização de base de cálculo incorreta.

As bases de cálculo da multa regulamentar foram detalhadas no demonstrativo "DETALHAMENTO DAS MULTAS POR TRANSMISSÃO VIA SPED DE EFD - CONTRIBUIÇÕES COM VALORES ZERADOS" (fls 1.365 a 1.367). A Fiscalização explica, ainda, as formas de cálculo previstas na legislação, conforme o período da autuação:

> a) Períodos de apuração de janeiro/2013, fevereiro/2013, março/2013, abril/2013 e julho/2013, transmitidos via Sped antes de 21/08/2013, multa de 0,2% sobre as receitas do mês imediatamente anterior ao da transmissão da EFD – Contribuições (art. 57 da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001, com a redação e

Documento nato-digital

vigência dada pela Lei nº 12.766, de 2012, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013);

b) Períodos de apuração junho/2013, agosto/2013 a dezembro/2013, transmitidos via Sped após 21/08/2013, multa de 3% sobre o valor das transações comerciais do mesmo período de apuração, conforme nova redação e vigência estabelecida pela Lei nº 12.873, de 2013, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013).

A matéria sofreu diversas alterações normativas no decorrer do tempo o que gerou dúvidas quanto a aplicação da penalidade. Assim, para melhor compreensão da questão jurídica envolvida, apresenta-se o quadro comparativo das legislações vigentes à época da autuação:

Lei nº 12.766, de 27/12/2012	**Lei nº 12.873, de 24/10/2013**
Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:	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:
I - por apresentação extemporânea:	I - por apresentação extemporânea:
(...)	(...)
b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;	b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;
(...)	(...)

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;	II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;
III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas:	III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:
a) 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.	**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;**

O regramento da entrega da EFD-Contribuições, por sua vez, foi estabelecida no art.7º da IN SRF nº1.252/2012, nos seguintes termos:

> Art. 7º A EFD-Contribuições será transmitida mensalmente ao Sped até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao que se refira a escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial.
>
> Parágrafo único. O prazo para entrega da EFD-Contribuições será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia fixado para entrega da escrituração.

Com relação às EFD-Contribuições, referentes aos meses de junho/2013 e agosto/2013, entregues em 12/09/2013 e 15/10/2013, respectivamente, o Julgador da instância *a quo* considerou que, à época da ocorrência do fato gerador da penalidade (data da entrega dos arquivos), as alterações do art.57, da Lei nº2.158-35/2001 promovidas pela Lei nº 12.873, de 2013, aplicada pela Fiscalização, ainda não eram vigentes, aplicando-se aos fatos geradores citados a antiga redação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001, com a redação e vigência dada pela Lei nº 12.766, de 2012, que estabelecia uma base de cálculo da multa diferente daquela aplicada pela Fiscalização, com a incidência de 0,2 % sobre o faturamento do mês anterior da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, conforme se pode conferir pelo textos dos dispositivos envolvidos anteriormente transcritos.

Nada a reparar na decisão de piso.

Conforme se constata, as alterações do art.57, da Lei nº2.158-35/2001, promovidas pela Lei nº 12.873, de 2013, estabelecendo a majoração da multa pela entrega da escrituração com informação inexata, incompleta ou omissa, só teve vigência a partir de

Documento nato-digital

25/10/2013. Tal fato é confirmado pelo trecho do Parecer Normativo Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015, que segue abaixo transcrito.

> 4. Com a publicação da Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013 (DOU 25/10/2013), a atual redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (**com vigência a partir de 25/10/2013**), passou a ser a seguinte:
>
> (...)
>
> (negrito nosso)

Como as EFD-Contribuições referentes aos meses de junho/2013 e agosto/2013 foram entregues em 12/09/2013 e 15/10/2013, constituindo-se essas as datas dos fatos geradores da multa, tem-se por correta a exoneração das multas desses períodos, haja vista que a Fiscalização realizou o lançamento utilizando uma base de cálculo prevista em dispositivo legal que ainda não se encontrava vigente, ocorrendo, por isso, erro na apuração da base de cálculo aplicada ao período, com valores, períodos das bases de cálculo e alíquota aplicadas diferentes daquelas prevista na legislação vigente (art. 57 da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001, com a redação e vigência dada pela Lei nº 12.766, de 2012), fato que enseja inexoravelmente a anulação do lançamento nesses períodos.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Trata a lide de lançamento fiscal de multa regulamentar por descumprimento de obrigações acessórias decorrente de informação incorreta (zerada) constante da 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 (EFD-Contribuições). O valor da referida multa é obtida pela aplicação de percentual sobre as receitas auferidas pela empresa.

A autuação ora analisada decorreu de procedimento fiscal para a verificação da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS da Recorrente, do qual resultou, além do presente auto de infração, também um outro referente às citadas contribuições, de nº 19311.720307/2015-30, também da minha relatoria.

No julgamento da Impugnação na DRJ, restou decidido cancelar os lançamentos da multa de EFD-Contribuições, nos valores de R$ 13.742.987,89 e R$ 15.517.807,41, relativas aos fatos geradores ocorridos em 12/09/2013 e 15/10/2013 (períodos de apuração de junho e agosto de 2013, respectivamente), e manter o restante da multa lançada, no valor total de R$ 76.066.730,31, dos outros períodos.

Feitos os devidos esclarecimentos para entender melhor o caso, passa-se a análise dos argumentos de preliminares e mérito suscitados pela recorrente.

Preliminares

Nulidade da decisão recorrida por mudança do critério jurídico da autuação

Aduz a recorrente que o acórdão recorrido, visando manter o lançamento, teria mudado o fundamento jurídico da autuação, uma vez que apresentou nova justificativa para a cobrança da multa do período de setembro/2013 a dezembro/2013, ao argumentar sobre "o que mais poderia representar os valores das transações comerciais do que as receitas (ou

Documento nato-digital

faturamento) obtido com a venda de produtos ou serviços". Segundo seu entendimento, a DRJ, a despeito de clara nulidade do lançamento por erro da base de cálculo adotada, invocou novo fundamento, de que a base de cálculo prevista pela redação da Lei nº12.873/2013 corresponderia ao conceito jurídico de "faturamento", o que não foi alegado em momento algum no Termo de Verificação Fiscal que fundamentou o auto de infração.

Não prospera essa argumentação, pois, conforme se pode conferir nas e-fls.1.365 a 1.367, a Fiscalização utilizou como base de cálculo da multa para todo o período autuado o faturamento da recorrente.

Dessa forma, não houve qualquer inovação da fundamentação jurídica da autuação, vez que os fundamentos da decisão recorrida estão perfeitamente em consonância com os do auto de infração.

Mérito

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal constatou que o contribuinte apresentou a EFD-Contribuições, relativamente aos meses de janeiro a dezembro de 2013, com os valores "zerados" e mesmo após ter sido intimado e reintimado a corrigir a informação prestada, não transmitiu os arquivos retificadores (nos quais constassem os valores corretos relativos às escriturações das contribuições).

As bases de cálculo da multa regulamentar foram detalhadas no demonstrativo "DETALHAMENTO DAS MULTAS POR TRANSMISSÃO VIA SPED DE EFD - CONTRIBUIÇÕES COM VALORES ZERADOS" (fls 1.365 a 1.367). A Fiscalização explica, ainda, as formas de cálculo previstas na legislação, conforme o período da autuação:

> a) Períodos de apuração de janeiro/2013, fevereiro/2013, março/2013, abril/2013 e julho/2013, transmitidos via Sped antes de 21/08/2013, multa de 0,2% sobre as receitas do mês imediatamente anterior ao da transmissão da EFD – Contribuições (art. 57 da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001, com a redação e vigência dada pela Lei nº 12.766, de 2012, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013);
>
> b) Períodos de apuração junho/2013, agosto/2013 a dezembro/2013, transmitidos via Sped após 21/08/2013, multa de 3% sobre o valor das transações comerciais do mesmo período de apuração, conforme nova redação e vigência estabelecida pela Lei nº 12.873, de 2013, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013).

A matéria sofreu diversas alterações normativas no decorrer do tempo o que gerou dúvidas quanto a aplicação da penalidade. Assim, para melhor compreensão da questão jurídica envolvida, apresenta-se o quadro comparativo das legislações vigentes à época da autuação:

Documento nato-digital

Lei nº 12.766, de 27/12/2012	Lei nº 12.873, de 24/10/2013
Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:	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:
I - por apresentação extemporânea:	I - por apresentação extemporânea:
(...)	(...)
b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;	b) R$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;
(...)	(...)
II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;	II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;
III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas:	III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:
a) 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.	**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;**

A recorrente suscitou os seguintes questionamentos quanto ao mérito, que serão a seguir analisados.

Documento nato-digital

Erro no enquadramento da multa em relação aos períodos de junho a outubro de 2013:entrada em vigor da Lei nº12.873/2013-orientação da própria Receita Federal (PN COSIT nº3/2015)

Informa a recorrente não ser possível utilizar a alíquota majorada de 3% prevista na Lei nº12.783/2013 para os períodos de setembro/2013 e outubro/2013, pois tal alteração somente entrou em vigor no dia 25/10/2013.

A despeito da sua argumentação, a DRJ entendeu por bem somente cancelar as autuações relativas aos períodos de junho e agosto de 2013, mantendo sobre os demais períodos, com base na premissa de que a entrega das EFD-Contribuições relativas aos meses de setembro e outubro de 2013 somente teriam sido entregues em 13/11/2013 e 12/12/2013, respectivamente, quando a referida majoração da multa já se encontrava vigente.

A lide nesse tópico se centra, portanto, em decidir se a legislação a ser aplicada a multa devia ser aquela vigente ao tempo da entrega da declaração, como entende a DRJ, ou aquela vigente ao tempo do fato a que se refere a declaração, como entende a recorrente.

O regramento da entrega da EFD-Contribuições foi estabelecida no art.7º da IN nº1.252/2012, nos seguintes termos:

> Art. 7º A EFD-Contribuições será transmitida mensalmente ao Sped até o 10º (décimo) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao que se refira a escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial.
>
> Parágrafo único. O prazo para entrega da EFD-Contribuições será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia fixado para entrega da escrituração.

Como se percebe pela legislação, as EFD-Contribuições dos meses de setembro e outubro de 2013 tinham datas de entrega no décimo dia útil dos meses de novembro e dezembro, respectivamente. Se o fato gerador da referida penalidade é a entrega da escrituração digital com incorreções ou omissões, tem-se que no período das datas de transmissão (13/11/2013 e 12/12/2013) dos arquivos relativos aos meses de setembro e outubro de 2013 a alteração promovida pela Lei nº12.873/2013 já se encontrava vigente (vigência a partir de 25/10/2013, conforme entendimento do item 4 Parecer Normativo Cosit nº 3, de 28 de agosto de 2015), devendo, por isso, ser aplicada ao caso.

Dessa forma, entendo que inexistiu erro quanto ao cálculo da multa com relação as EFD-Contribuições dos meses de setembro e outubro de 2013, transmitidas em 13/11/2013 e 12/12/2013, respectivamente, vez que os fatos geradores da multa se deram nas datas de entrega dos arquivos, aplicando-se ao período o inciso III, a, art.57 da MP nº2.158-35 de 24 de agosto de 2001 (alterado pela Lei nº12.873/2013) e art. 10 da IN SRF 1.252/2013 (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013).

Erro na base de cálculo da multa aplicada

Nesse tópico, a recorrente argumenta que houve erro insanável na quantificação da multa aplicada nos períodos de apuração de junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2013, o que deve ensejar a decretação de nulidade para esses períodos.

Em sua argumentação sobre no referido período, a recorrente afirma que a multa foi calculada com base no faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração e não sobre o período a que se refere a escrituração, como prescreve o art. 57, III, a, da MP nº2158-35, de 24 de agosto de 2001, (alterado pela Lei nº12.873/2013). Segundo seu entendimento, a base de

Documento nato-digital

cálculo tem que ter relação direta e representar uma medida de materialidade a que se relaciona, o que não se verificou no presente caso ao adotar-se a interpretação da Fiscalização.

Inicialmente, cabe lembrar que a imposição de penalidade no âmbito do direito tributário está pautada pela regra da tipicidade cerrada, o que implica em verificar se a Fiscalização realizou o cálculo da multa nos exatos determinados pela lei vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Como antes já esclarecido, as multas aplicadas ao caso estavam regidas até 24 de outubro de 2013 pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001, com a redação e vigência dada pela Lei nº 12.766, de 2012, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013), com o seguinte texto:

> Art.57.....
>
> (...)
>
> III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

No período concernente a partir de 25 de outubro de 2013, aplica-se o art. 57, III, a, da MP nº2158-35, de 24 de agosto de 2001, (alterado pela Lei nº12.873/2013), com a seguinte redação:

> Art. 57.....
>
> (...)
>
> III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> a) 3% (três por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Observa-se quanto às EFD-Contribuições referentes aos meses de junho/2013 e agosto/2013, entregues em 12/09/2013 e 15/10/2013, respectivamente, que os lançamentos foram considerados insubsistentes no acórdão recorrido por erro na legislação aplicada a esses períodos de apuração e consequente utilização incorreta de base de cálculo. Essa questão foi o objeto de recurso de ofício, anteriormente julgado.

Quanto à EFD-Contribuições do mês de julho de 2013, percebe-se pela planilha denominada ”DETALHAMENTO DAS MULTAS POR TRANSMISSÃO VIA SPED DE EFD - CONTRIBUIÇÕES COM VALORES ZERADOS” (e-fls. 1.365 a 1.367), constante do Termo de Verificação Fiscal, que o Auditor Fiscal utilizou para o cálculo da multa o faturamento do mês anterior ao da entrega da escrituração equivocada. Ou seja, como o arquivo digital foi transmitido em 14/08/2013, utilizou como base da multa o faturamento do mês de julho de 2013, conforme preceitua art. 57 da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, vigente à época. Dessa mesma forma, foram calculadas as multas aplicadas aos períodos de apuração de janeiro a maio de 2013.

Com relação às EFD-Contribuições dos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro/2013, como se referem a arquivos transmitidos após 25/10/2013, o Auditor aplicou a

Documento nato-digital

multa sobre o faturamento relativo ao próprio mês a que se a escrituração, conforme se pode conferir na planilha de e-fls.1.365 a 1.367 e em consonância com o estabelecido no art. 57, III, a, da MP nº2158-35, de 24 de agosto de 2001, (alterado pela Lei nº12.873/2013).

Cumprindo, ainda, ressaltar que este Relator compartilha do mesmo entendimento do julgador *a quo* quanto a considerar que o valor das transações comerciais, citada na lei, tem identidade com o faturamento da empresa para a situação analisada.

Dessa forma, não houve qualquer erro na base de cálculo aplicada no período visto que a metodologia de cálculo aplicada pela Fiscalização está em perfeita consonância com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores.

No ponto específico de considerar que o valor das transações comerciais tem identidade com o faturamento da empresa, os demais conselheiros discordaram desse entendimento, acompanhando o relator pelas conclusões, visto que entenderam que nesse aspecto a recorrente não demonstrou o equívoco alegado na base de cálculo utilizada pela Fiscalização.

Por fim, de forma alternativa, a recorrente argumenta que o conceito de faturamento compreende apenas o total das vendas de produtos e serviços de uma empresa, não abarcando quaisquer outras transações comerciais ou operações financeiras que venha a promover.

Sem razão a recorrente, pois só foram consideradas no cálculo da multa pela Fiscalização aquelas receitas ligadas ao faturamento da empresa, não sendo utilizada qualquer rubrica estranha ao conceito de faturamento nesse cálculo. Tais valores foram retirados das DACONs apresentadas pela empresa (e-fls.848 a 1.181), conforme se pode conferir na planilha de fls. 1.365 a 1.367.

Erro de qualificação dos fatos ocorridos e, consequentemente, da multa aplicada:substancialmente, a situação de fato se enquadra como ausência de declaração

Nesse tópico, em suma, a recorrente reivindica que os fatos apurados (entrega de EFD-Contribuições zeradas) sejam equiparados a falta de entrega de declaração que possui uma multa 595 vezes menor que a aplicada pela Fiscalização. Em tal situação, caso a multa não fosse considerada improcedente, por não ter havido qualquer prejuízo à conclusão da Fiscalização, a multa aplicável seria aquela prevista no inciso II do art.57, da MP nº2.158-35/2001, ou seja, R$ 500,00 (quinhentos reais) por mês ou fração, por não cumprimento à intimação da Receita Federal para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados.

Entendo que não há fundamento legal para o pedido da recorrente, pois o fato apurado, relativo a apresentação de obrigação acessória (escrituração digital) zerada, subsume-se aquelas situações previstas nos art. 57, III, da MP nº 2.158-35, de 21 de agosto de 2001 (alterado pela Lei nº 12.766, de 2012) e art. 57, III, a, da MP nº2158-35, de 24 de agosto de 2001, (alterado pela Lei nº12.873/2013), nas quais prevê a aplicação de penalidade para aquele que cumprir (apresentar) obrigação acessória (escrituração digital) com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

A apresentação de escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas não se confunde com a ausência de apresentação, ainda que essa apresentação tenha se dado com dados zerados. Nunca é demais relembrar que a imposição de penalidade no âmbito do direito tributário está pautada pela regra da tipicidade cerrada. Assim, restando incontroverso nos autos que os arquivos de escrituração digital foram transmitidos contendo informações inexatas,

Documento nato-digital

incompletas ou omitidas, por terem sido entregues com valores zerados, aplica-se a penalidade de multa prevista na legislação.

Dessa forma, acontecendo a situação prevista em lei, a Autoridade Fiscal tem a obrigação de ofício de realizar o lançamento, podendo incorrer em responsabilidade funcional caso não cumpra o seu dever. Da mesma forma, o Julgador não pode se desviar do conteúdo da lei diante de situação fática que se configura claramente como hipótese de aplicação da penalidade. Disso resulta, também, a impossibilidade de se acolher os argumentos presentes no item "III.5 - Inaplicabilidade da multa por descumprimento de obrigação acessória que não prejudica a realização da fiscalização: princípio da instrumentalidade das formas" por não se constituírem em situações de exclusão ou abrandamento da penalidade previstas em lei.

Inobservância da razoabilidade e proporcionalidade, diante das circunstâncias de fato do caso concreto/ Ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco

Nesse tópico, todas as argumentações da Recorrente dizem respeito a constitucionalidade da multa lançada e utiliza-se de vários princípios e dispositivos constitucionais para questionar a validade da norma, tais como: proporcionalidade, razoabilidade, capacidade contributiva e a vedação ao confisco.

Essas argumentações, por se constituírem matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste Colegiado. Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Dessa forma, essas matérias não são conhecidas.

Da impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre multa de ofício

Essa questão já foi pacificada no CARF por meio da publicação da súmula CARF nº 108:

> Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Documento nato-digital