**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

| | |
|---|---|
| **PROCESSO** | **10980.726379/2017-03** |
| **ACÓRDÃO** | 3201-012.782 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| **SESSÃO DE** | 10 de dezembro de 2025 |
| **RECURSO** | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| **RECORRENTES** | IBEMA COMPANHIA BRASILEIRA DE PAPEL |
| | FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

O cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas submete o sujeito passivo à 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).

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DA PENALIDADE.

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.

INDEPENDÊNCIA ENTRE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL.

A obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, ainda que a obrigação principal esteja adimplida pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

ARTIGO 112 DO CTN. INCIDÊNCIA.

O artigo 112 do CTN tem por pressuposto de incidência a presença de dúvidas de natureza fática acerca da infração praticada pelo contribuinte, o que não se verifica no caso concreto.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite de alçada, e, em relação ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento, para, com base na retroatividade benigna, aplicar penalidade menos gravosa, qual seja, aquela prevista no inciso II do art. 12 da Lei 8.218/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670/2018.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis** – Presidente

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

## RELATÓRIO

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

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

> DO LANÇAMENTO.
>
> Trata o presente processo de autos de infração, lavrados contra a contribuinte acima identificada, atinentes à cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS oriundos da insuficiência de recolhimento apurada na EFD-Contribuições de maio de 2015 quando comparada à DCTF. Consta ainda um terceiro Auto de

DOCUMENTO VALIDADO

Infração exigindo multa em virtude de escrituração inexata, incompleta ou omitida de transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em suas sete EFD-Contribuições referentes aos seis períodos de apuração mensais de fevereiro de 2014 e de agosto a dezembro de 2015 transmitidas antes da ciência do Termo de Início de Fiscalização (TIF).

O Crédito Tributário originou-se em consequência do procedimento de fiscalização amparado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização (TDPFF) nº 09.1.01.00-2017-00417-2, levado a efeito no sujeito passivo.

Os autos de infração presentes no processo nº 10980-726.379/2017-03 no valor de R$ 14.403.283,74, estão dispostos na tabela a seguir:

No Relatório Fiscal, parte integrante e indissociável dos referidos Autos de Infração, a Autoridade Tributária registrou os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas no exercício de sua competência legal, conferida pelo disposto na alínea "a" do inciso I do art. 6º da Lei nº 10.593/2002. Eis o que consta, em síntese, no Relatório Fiscal:

1. Pontua a fiscalização que, para todos os efeitos do Relatório Fiscal, são transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em EFD-Contribuições aquelas referentes a receitas ou que originam créditos de PIS e COFINS;

2. Foram apresentados oito arquivos Excel pertinentes à EFD-Contribuições relativos aos períodos de junho a dezembro de 2015, sendo que o mês de agosto foi desmembrado em dois arquivos, e um arquivo Excel pertinente a fevereiro de 2014. Não houve arquivo entregue de EFD-Contribuições para o mês de maio/2015;

3. Quanto às dez EFD-Contribuições que produziram efeitos por terem sido transmitidas pelo sujeito passivo antes de 06/06/2017, data da perda de sua espontaneidade pela ciência do Termo de Início de Fiscalização (TIF), o relatório fiscal traz os seguintes esclarecimentos:

- Não houve escrituração de qualquer transação comercial ou operação financeira nas seis EFD-Contribuições referentes aos cinco períodos de apuração mensais de agosto a dezembro de 2015;
- Houve escrituração de transações comerciais e/ou operações financeiras nas quatro EFD-Contribuições referentes aos quatro períodos de apuração mensais de fevereiro de 2014 e de maio a julho de 2015;
- Foi detectada, em comparação com os arquivos Excel entregues na segunda e na terceira resposta ao Termo de Intimação (TI1), escrituração inexata, incompleta ou omitida de transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em suas sete EFD-Contribuições referentes aos seis períodos de apuração mensais de fevereiro de 2014 e de agosto a

DOCUMENTO VALIDADO

dezembro de 2015, sujeita à aplicação da multa prevista na alínea a do inciso III do art. 57 da MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35 de 2001, acrescida pela Lei 12.873 de 24/10/2013;

 Foi detectada declaração de débitos de PIS e COFINS em DCTF referente ao período de apuração mensal de maio de 2015 inferior aos declarados na respectiva EFD-Contribuições;

 Não foi detectada, em comparação com os arquivos Excel entregues na segunda e na terceira resposta ao Termo de Intimação (TI1), escrituração inexata, incompleta ou omitida de transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em suas duas EFD-Contribuições referentes aos dois períodos de apuração mensais de junho e julho de 2015.

4. O sujeito passivo, após a perda de sua espontaneidade pela ciência do TIF (Termo de Início de Fiscalização) em 06/06/2017, retificou, com base nos arquivos Excel entregues na segunda resposta ao Termo de Intimação (TI1; arquivos não paginàveis), as seis EFD-Contribuições referentes aos cinco períodos de apuração mensais de agosto a dezembro de 2015, motivo pelo qual a escrituração contida nestas EFD-Contribuições retificadoras serviu como base para o levantamento das transações comerciais e das operações financeiras passíveis de registro nas correspondentes seis EFD-Contribuições retificadas cuja escrituração estava inexata, incompleta ou omitida. Não houve retificação, nem mesmo extemporânea, referente ao período de apuração mensal de fevereiro de 2014, sendo utilizado como base o arquivo Excel produzido pela autuada (arquivos não paginàveis);

5. A base de cálculo da multa por escrituração inexata, incompleta ou omitida de transações comerciais e operações financeiras nas EFD - Contribuições de fevereiro de 2014 e de agosto a dezembro de 2015 é de 3% sobre tais transações comerciais e operações financeiras, nos termos da alínea a do inciso III art. 57 da MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35 de 2001, acrescida pela Lei 12.873 de 24/10/2013;

5.1. As seis EFD-Contribuições referentes aos cinco períodos de apuração mensais de agosto a dezembro de 2015, que produzem efeitos por terem sido transmitidas pelo sujeito passivo antes da perda de sua espontaneidade pela ciência do Termo de Início de Fiscalização (TIF), se encontravam zeradas. Assim, a base de cálculo apurada referente à multa aplicada relativa à omissão de transações e operações nas EFD-Contribuições de 08/2015 a 12/2015, corresponde aos valores informados nas EFD-Contribuições retificadoras, entregues após a perda da espontaneidade;

5.2. A base de cálculo correspondente às transações comerciais e às operações financeiras passíveis de registro nas seis EFD-Contribuições retificadas, cuja escrituração foi omitida na EFD transmitida antes ação fiscal, consta explicitada em planilhas transcritas à fl. 367 (item 4.1.1.1), subdivididas por Registro de Origem (códigos C180 e F100), que consolidam as notas fiscais eletrônicas e demais documentos e operações geradoras de contribuição;

DOCUMENTO VALIDADO

5.3. A base de cálculo correspondente às transações comerciais que geraram créditos de PIS e Cofins, obtidas das EFD-Contribuições transmitidas após a perda da espontaneidade, está detalhada nas tabelas apresentadas (fls. 367/368; item 4.1.1.2), subdivididas por Registro de Origem (códigos A100, C100, C500, D100, C190 e F100);

5.4. As tabelas citadas nos itens 5.2 e 5.3 acima foram consolidadas no item 4.1.1.3 do Relatório Fiscal (fl. 368), cujos totais mensais correspondem à base de cálculo apurada sobre a qual recairá a multa de 3%;

5.5. A escrituração das transações comerciais na EFD-Contribuições referente ao período de apuração de fevereiro de 2014 teve omissão parcial. Como não houve transmissão de retificadora após a perda da espontaneidade, o levantamento foi feito com base nos citados arquivos EXCEL apresentados pelo contribuinte.

As transações comerciais relativas a receitas presentes no arquivo EXCEL referente ao período de apuração de fevereiro de 2014 entregue na terceira resposta ao Termo de Intimação (TI1) não escrituradas na respectiva EFD-Contribuições e que originaram as diferenças de débitos de PIS e de COFINS já apontadas se encontram na planilha "6.290,93 (A)" do citado arquivo EXCEL (arquivo não paginável), totalizaram R$ 381.269,06 em base de cálculo da multa de 3%.

As transações comerciais geradoras de créditos de PIS e de COFINS presentes no arquivo EXCEL referentes ao período de apuração de fevereiro de 2014 entregue na terceira resposta ao Termo de Intimação (TI1) não escrituradas na respectiva EFD-Contribuições e que originaram as diferenças de débitos de PIS e de COFINS já apontadas se encontram na planilha "5.002,35 (B)" (arquivo não paginável) do citado arquivo EXCEL, totalizaram R$ 303.173,02 em base de cálculo da multa de 3% prevista na alínea a do inciso III do art. 57 da MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35 de 2001, acrescida pela Lei 12.873 de 24/10/2013.

A base de cálculo da multa foi apurada considerando as receitas oriundas das transações comerciais omitidas (R$ 381.269,06) e das transações comerciais que geram créditos omitidas da escrituração (R$ 303.173,02), totalizando R$ 684.442,08.

6. Apresenta tabela (fl. 371; item 4.3), referente às sete EFD-Contribuições pertinentes aos seis períodos de apuração mensais, de fevereiro de 2014 e de agosto a dezembro de 2015, evidencia o valor da referida multa de 3% a partir das bases da cálculo e dos fatos geradores apurados:

| EFD-Contribuições | Data da Transmissão (FG) | BASE DE CÁLCULO (Transações Comerciais e Operações Financeiras Omitidas) | Multa (3%) |
|---|---|---|---|
| 02/2014 | 10/04/2014 | 684.442,08 | 20.533,26 |
| 08/2015 (1) | 14/10/2015 | 50.557.514,29 | 1.516.725,43 |
| 08/2015 (2) | 14/10/2015 | 43.439.798,56 | 1.303.193,96 |
| 09/2015 | 16/11/2015 | 96.288.000,13 | 2.888.640,00 |
| 10/2015 | 11/12/2015 | 95.824.747,18 | 2.874.742,42 |
| 11/2015 | 13/01/2016 | 103.423.139,28 | 3.102.694,18 |
| 12/2015 | 05/02/2016 | 89.353.531,54 | 2.680.605,95 |

DOCUMENTO VALIDADO

Original

7. Comparando-se a EFD-Contribuições com DCTF de maio de 2015, apurou-se insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS na EFD-Contribuições.

DA IMPUGNAÇÃO.

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação aos autos de infração, às fls. 385/408, na qual traz um breve relato dos fundamentos em que se deu a autuação e articulando, em síntese, as teses a seguir reproduzidas.

Das Preliminares.

Da exclusão da espontaneidade. Entrega de retificadoras.

A autoridade lançadora desconsiderou as EFD-retificadoras apresentadas como impeditivo para a aplicação da penalidade pretendida, já que teriam sido transmitidas após a intimação da contribuinte sobre o início da fiscalização quando não mais subsistiria a espontaneidade.

Contudo, de forma contraditória e contrária aos mandamentos da IN/RFB 1252/2012, para os meses de 05/2015 a 12/2015, a autoridade lançadora considerou essas mesmas declarações retificadoras como válidas para retirar as informações delas constantes como base para o lançamento das penalidades correspondentes à 3% das transações comerciais e operações financeiras praticadas pela empresa, seja para fins de geração de receitas tributáveis ou de créditos daquelas contribuições.

Do reconhecimento parcial do lançamento.

Houve, ainda, o lançamento de PIS (R$ 2.880,55) e COFINS (R$ 13.268,00) suplementares para o mês de maio de 2015.

A contribuinte reconhece a insuficiência lançada para o período e informa que já efetuou o pagamento desses valores, conforme DARF anexos.

Diante disso, e nos termos do art. 156, I, do CTN, requer-se a extinção do PIS e da COFINS suplementares lançados de ofício.

Da Nulidade Parcial. Lançamento baseado em declaração inválida.

Justifica a entrega das EFD-Contribuições, de 08 a 12/2015, até a data da intimação com informações zeradas por conta de falhas de parametrização dos sistemas de informática.

Afirma que providenciou a transmissão das retificadoras, as quais foram desconsideradas pela fiscalização, conforme relato fiscal que aduz: que "produzem efeitos apenas aquelas [EFD] transmitidas antes de 06/06/2017, data da perda de sua espontaneidade pela ciência do Termo de Início de Fiscalização".

No entanto, reitera, que mesmo desconsiderando a validade das retificadoras, a autoridade lançadora valeu-se das informações nelas constantes para constituir a base de cálculo da multa lançada nos períodos de 08/2015 a 12/2015. Tal

DOCUMENTO VALIDADO

raciocínio, além de ser contraditório por si só, fere o disposto no art. 11, § 2º, c, II e III, da IN RFB 1252/2012, que transcreve.

Prossegue afirmando que as retificações realizadas pela contribuinte, após 06/06/2017 – data da intimação do TIF – não poderiam produzir qualquer efeito jurídico, seja para afastar punibilidade, seja para serem consideradas como provas válidas a sustentar a autuação. Robustece seus argumentos com julgado DRJ BHE cujo teor estabelece que a declaração apresentada após o início do procedimento de ofício não pode ser considerada espontânea, não produzindo quaisquer efeitos sobre o lançamento fiscal.

Cita que o art. 24 do Decreto 7574/2011 não admite provas obtidas por meio ilícito. Ilustra com doutrina a respeito do tema.

Entende que as provas em debate inexistem no mundo jurídico e por isso, não podem ser fontes válidas de elementos probatórios; como não podem ser fonte validade de efeitos jurídicos de exclusão de punibilidade ou de ilicitude.

Contesta o suposto argumento de que as EFD-Contribuição retificadoras possuem o mesmo conteúdo dos arquivos apresentados pela empresa no decorrer da ação fiscal. Cita, por exemplo, as remessas e retornos entre matriz e filial da contribuinte, que não constam dos arquivos e constam das retificadoras.

Conclui afirmando que deve ser declarada nula a autuação na parcela referente à penalidade incidente nos períodos de agosto a dezembro de 2015 ante a infração flagrante ao art. 24 do Decreto 7574/2011 c/c art. 11, § 2º, c, II e III, da IN RFB 1252/2012, devendo tal parcela ser excluída do lançamento.

Do Mérito.

Da readequação da penalidade – devida interpretação do art. 57, III, a, da MP 2158-35/2001. Da Razoabilidade e da Equidade da penalidade exigida.

Cita artigos do Código Tributário Nacional e doutrina, no entendimento de que a Administração Tributária aplique a norma posta no art. 57, III, a, da MP 2158-35, contudo, levando-se em consideração os demais ditames do ordenamento tributário, em especial a necessária razoabilidade/equidade exigida pelo art. 108, IV, e 112 do CTN a impor que as penalidades por descumprimento de obrigação acessória não superem o valor do tributo devido nos períodos apenados.

Reforça a tese de que houve fuga às raias da equidade e da razoabilidade exigidas pelo art. 108, IV, do CTN, alegando que a penalidade foi instituída no intuito de coagir o cumprimento de obrigação acessória ao ser aplicada em valor que supera em 1.220.079% o próprio valor de PIS e COFINS recolhido pela empresa no período fiscalizado e que sequer foi objeto de revisão pela fiscalização.

Desta feita, em respeito aos ditames do art. 136 c/c art. 108, IV, do CTN não se pode sustentar a exigência nos patamares postos devendo a autuação ser readequada para que seja mantida penalidade em patamar máximo ao do PIS e da

DOCUMENTO VALIDADO

COFINS devidos pela contribuinte nos meses fiscalizados (02/2014, 08/2015 a 12/2015).

Da impossibilidade de penalizar operações de devoluções – existência de bis in idem. Ausência de transação comercial efetiva. Ofensa ao art. 57, III, a, da MP 2158-35/2001 c/c art. 112, I e II, do CTN.

A respeito da base de cálculo da multa, notadamente o valor das transações comerciais sobre o qual incidirá a alíquota de 3%, aduz que não deve integrar a base de cálculo a devolução de mercadorias.

Acrescenta que as operações de devolução, para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, representam, justamente, a forma eleita pela legislação para anular uma receita anterior que já foi informada e tributada.

Dessa forma, conclui, incluir as devoluções na base de cálculo da multa é o mesmo que duplicar a penalidade, praticando o indesejado bis in idem.

Arremata afirmando que as devoluções não podem compor a base de cálculo da multa – ainda mais quando se tratem de retorno de mercadorias cujas saídas já foram apenadas nesse auto de infração – seja por inexistir nessa operação qualquer transação comercial suscetível de se encaixar no art. 57, III, a, da MP 2158-35/2001, seja pela necessária aplicação do art. 112, I e II, do CTN na interpretação do referido dispositivo a guiar o entendimento aqui defendido.

Da impossibilidade de considerar na base de cálculo da penalidade as operações não comerciais de simples transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo e/ou remessas para e retorno de armazenagem e/ou remessas para exportação– ofensa ao art. 57, III, a, da MP 2158-35/2001 c/c art. 112, I e II, do CTN.

Como se nota da planilha que apresenta, dos R$ 479.268.000,00 de transações comerciais penalizadas, R$ 223.989.470,00 – ou 46% do auto – referem-se a transferências entre a unidade matriz da contribuinte e sua filial que funciona como armazém/centro de distribuição em Araucária, ou simples remessas e retornos de produtos destinados à industrialização para terceiros e que posteriormente serão revendidos.

A penalização dessas movimentações somente ocorreu pelo labor fiscalizatório ter sido incompleto baseando-se apenas em EFD retificadoras que sequer têm validade perante o ordenamento e que foram escrituradas com erros formais, haja vista que o próprio Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.2415 editado pela RFB ser expresso ao não exigir a declaração de movimentações como essas que não geram receitas tributáveis.

O mesmo raciocínio se aplica às operações de exportação que não geram débitos de PIS e COFINS. Ora, se as receitas dessas vendas para o exterior não são tributadas, não podem ser as receitas daí advindas tributadas pela penalidade

DOCUMENTO VALIDADO

pretendida. Tanto é assim que o Grupo 300 da EFD exige apenas a informação sobre os créditos dessas operações, nada dizendo quanto aos dados da saída.

Desta feita, em qualquer das hipóteses, deve ser readequada a autuação para que, no mínimo, sejam excluídas de sua base as operações de transferência, remessa e retorno de mercadorias que não geram nem receita tributável nem créditos de PIS e COFINS passíveis de escrituração na EFD e que vão descritas e evidenciadas nos documentos anexos, bem como operações de exportação; face a flagrante ofensa aos arts. 108, IV, 112, I e II do CTN e à própria interpretação possível do art. 57, III, a, da MP 2158-35/2001.

Da improcedência da penalização do mês 02/2014.

A penalização das informações supostamente omissas para o mês de 02/2014 como quis a autuação é totalmente improcedente. Isso porque, não houve omissão de dados, mas, sim, tão somente alocação equivocada em campos incorretos quando do preenchimento da complexa EFD-Contribuições.

As informações estavam na EFD, apesar de estarem alocadas em campos equivocados. Tal situação, contudo, não se subsume à hipótese de incidência da norma posta no art. 57, III, a, da MP 2158-35/2001 que presume a omissão de informações ou a sua prestação qualitativamente equivocada.

Dos Requerimentos.

Ante ao todo exposto, requer-se a essa c. DRJ que conheça da presente impugnação, dando-lhe provimento para:

a) nos termos do art. 156, I, do CTN, declarar extintos os créditos tributários referentes ao PIS e a COFINS suplementares do mês de 05/2015 lançados de ofício e que foram reconhecidos e pagos pela contribuinte;

b) autuação na parcela referente à penalidade incidente nos períodos de agosto a dezembro de 2015 ante a infração flagrante ao art. 24 do Decreto 7574/2011 c/c art. 11, § 2º, c, II e III, da IN RFB 1252/2012, devendo tal parcela ser excluída do lançamento, já que baseada em informações posta em declaração retificadora que não produz efeitos no mundo jurídico por ser nulo e ilícito;

c) alternativamente, mantida a validade da autuação como feita - baseada em documento nulo e ilícito – deve ser reconhecida a improcedência parcial da autuação, determinando-se a sua readequação para:

c.1) em respeito aos ditames do art. 136 c/c art. 108, IV, do CTN, determinar a redução da multa aplicada em patamar máximo ao do PIS e da COFINS devidos e pagos pela contribuinte nos meses fiscalizados (02/2014, 08/2015 a 12/2015); ou c.2) determinar a exclusão da base de cálculo da autuação das operações de devolução de mercadoria – em especial daquelas que tratem de retorno de mercadorias cujas saídas ocorreram no período fiscalizado e, portanto, já foram apenadas nesse auto de infração – seja por inexistir nessa operação qualquer transação comercial suscetível de se encaixar no art. 57, III, a, da MP 2158-

DOCUMENTO VALIDADO

35/2001, seja pela necessária aplicação do art. 112, I e II, do CTN na interpretação do referido dispositivo a guiar o entendimento aqui defendido; e c.3) em qualquer das hipóteses, deve ser readequada a autuação para que, no mínimo, sejam excluídas de sua base as operações de transferência, remessa e retorno de mercadorias que não geram nem receita tributável nem créditos de PIS e COFINS passíveis de escrituração na EFD e que vão descritas e evidenciadas nos documentos anexos, bem como as operações de exportação, face a flagrante ofensa aos arts. 108, IV, 112, I e II do CTN e à própria interpretação possível do art. 57, III, a, da MP 2158-35/2001.

c.4) declara improcedente a autuação para o mês de fevereiro de 2014, haja vista não haver omissão de informações, mas, sim, alocação equivocada dos dados em campos da complexa EFD.

Protesta-se, ainda, pelo direito de juntada de documentos posteriores.

DA DILIGÊNCIA FISCAL.

Aceitos os documentos juntados à impugnação, os autos foram remetidos à Fiscalização a fim de serem esclarecidas questões alegadas na defesa, conforme Despacho de Diligência às fls. 12.786/12.793, a saber:

A empresa foi submetida à diligência fiscal para que a auditoria fiscal confirmasse se foram indevidamente incluídos na base de cálculo da multa os valores das notas fiscais relativos às operações de transferência, remessa e retorno de mercadorias que não geram nem receita tributável nem créditos de PIS e Cofins, logo não são passíveis de escrituração na EFD.

Como resultado da diligência fiscal, a Autoridade Fiscal juntou aos autos em 26/10/2018 novos arquivos Excel (não paginàveis) contendo o Modelo Analítico Dinâmico de todas as notas fiscais, com a descrição do CFOP, e emitiu Relatório Fiscal de fls. 12.795/12.799 com os seguintes esclarecimentos:

7 Multa de 3% apurada na diligência:

A partir das bases de cálculo totais mensais apuradas no item anterior deste Relatório Fiscal, foram apurados os novos valores mensais das multas de 3% para os períodos de apuração mensais de agosto a dezembro de 2015, conforme tabela a seguir comparativa com a apurada no Auto de Infração (MULDI).

8 Conclusão:

Em atendimento ao Despacho 48 - 7ª Turma da DRJ/SDR, de 17 de setembro de 2018, contido no processo 10980- 726.379/2017-03, foram feitos, após as considerações dos itens 3 e 4 deste Relatório Fiscal, ajustes, conforme item 5 do mesmo, nas bases de cálculo mensais da multa de 3% oriundas da escrituração omitida de transações comerciais de vendas no registro C180 das 6 EFD-Contribuições referentes aos meses de agosto a dezembro de 2015.

A partir dos citados ajustes, foram, para os períodos de apuração mensais de agosto a dezembro de 2015, estabelecidas, no item 6 deste Relatório Fiscal, as

DOCUMENTO VALIDADO

bases de cálculo totais mensais da multa de 3% e, no item 7 do mesmo, os novos valores mensais das multas de 3%. Desta forma, os valores de base de cálculo e multa de 3% referentes aos fatos geradores anteriormente discriminados são os seguintes:

| EFD-Contribuições | Data da Transmissão (FG) | AUTO DE INFRAÇÃO | | DILIGÊNCIA | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | BASE DE CÁLCULO | Multa (3%) | BASE DE CÁLCULO | Multa (3%) |
| 08/2015 | 14/10/2015 | 93.997.312,85 | 2.819.919,39 | 49.536.515,56 | 1.486.095,47 |
| 09/2015 | 16/11/2015 | 96.288.000,13 | 2.888.640,00 | 51.683.738,58 | 1.550.512,16 |
| 10/2015 | 11/12/2015 | 95.824.747,18 | 2.874.742,42 | 50.142.445,41 | 1.504.273,36 |
| 11/2015 | 13/01/2016 | 103.423.139,28 | 3.102.694,18 | 55.187.594,18 | 1.655.627,83 |
| 12/2015 | 05/02/2016 | 89.353.531,54 | 2.680.605,95 | 46.152.355,43 | 1.384.570,66 |

Cientificado do teor do Relatório Fiscal de Diligência em evidência, o contribuinte apresentou contestação (fls. 12.808/12809) ao resultado da diligência alegando que não houve manifestação da autoridade diligenciante quanto às devoluções escrituradas na EFD (CST 50, por exemplo), que por serem operações que anulam vendas anteriores, não deveriam, também, compor a base de cálculo da multa, já que seguem a mesma lógica da determinação exarada pela c. DRJ. Em seguida pugna pela apreciação desse pedido em sede de diligencia preliminar e, no mérito, reafirma as teses já elencadas na impugnação apresentada, cuja procedência, mais uma vez, requer.

A decisão recorrida manteve em parte o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 15-45.907 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 15-45.907 - 7ª Turma da DRJ/SDR

Sessão de 07 de fevereiro de 2019

Processo 10980.726379/2017-03

Interessado IBEMA COMPANHIA BRASILEIRA DE PAPEL

CNPJ/CPF 80.228.885/0001-10

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. MULTA.

O cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas submete o sujeito passivo à multa de três por cento, não inferior a cem reais, do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, nos termos do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/2013.

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DA PENALIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

INDEPENDÊNCIA ENTRE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL.

A obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, ainda que a obrigação principal esteja adimplida pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

ARTIGO 112 DO CTN. INCIDÊNCIA.

O artigo 112 do CTN tem por pressuposto de incidência a presença de dúvidas de natureza fática acerca da infração praticada pelo contribuinte, o que não se verifica no caso concreto.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

AUTO DE INFRAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Em face da comprovação de base da cálculo a maior no lançamento de ofício, verificada em diligência efetuada pelo órgão lançador, retifica-se a exação no valor em questão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Impugnação. Requer também a aplicação do art. 106, II, do CTN, determinando que seja aplicada a redução da penalidade prevista no art. 10-A da IN RFB 1252/2012, com a redação que lhe deu a IN RFB 1876/2019, determinando-se a readequação das penalidades isoladas lançadas para o novo patamar legislativo.

Também foi interposto Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por se tratar de exoneração de parte do crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

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

DOCUMENTO VALIDADO

**Recurso de Ofício**

Á época da interposição do recurso vigia a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, que estabelecia o valor de alçada em R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Entretanto, em 18 de janeiro de 2023 foi publicada a Portaria MF nº 02 que alterou o valor limítrofe para interposição de Recurso de Ofício para R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), a saber:

> PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023
>
> 18/01/2023 / Legislação DOU 18/1/2023 –
>
> Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.
>
> O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:
>
> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).
>
> § 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.
>
> Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.
>
> Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.
>
> GABRIEL MURICCA GALÍPOLO

A verificação do "limite de alçada", em face de decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: (i) na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e (ii) no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo CARF, do respectivo Recurso de Ofício. vinculada pela Súmula Carf nº 103, acima transcrita.

No presente caso, o montante de crédito tributário exonerado foi de R$ 6.785.622,46 (seis milhões, setecentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e vinte e dois reais e quarenta e seis centavos), portanto abaixo do limite de alçada, vigente na data do presente julgamento.

Assim, ante o exposto, não conheço do Recurso de Ofício interposto, em face de o montante de crédito tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente.

**Recurso Voluntário**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Pois bem, a lide refere-se multa por descumprimento de obrigação tributária acessória lavrado em virtude da escrituração inexata, incompleta ou omitida de transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em suas sete EFD-Contribuições referentes aos seis períodos de apuração mensais de fevereiro de 2014 e de agosto a dezembro de 2015 transmitidas antes da ciência do Termo de Início de Fiscalização (TIF).

A DRJ julgou a impugnação apresentada pela Recorrente procedente em parte e manteve em parte o crédito tributário, foram excluídas da base de cálculo da penalidade as notas fiscais não passíveis de escrituração.

Inconformada a Recorrente apresenta Recurso Voluntário, basicamente apresentando os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação e após detida análise dos autos, por considerar que a decisão *a quo* foi acertada em relação a arguição de nulidade, inclusão na base de cálculo das operações de devoluções de mercadorias, exigência relativa ao mês de 02/2014 e observância da equidade na aplicação da penalidade, adoto suas razões nos termos do Regimento Interno do CARF, note-se:

> **DAS QUESTÕES PRELIMINARES.**
>
> **Das provas ilícitas. Da base de cálculo da multa apurada em declarações transmitidas após a perda da espontaneidade. Da redução da multa por descumprimento de obrigação acessória ao valor da contribuição devida.**
>
> A EFD-Contribuições é a 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 Bruta. 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 e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas

DOCUMENTO VALIDADO

auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade.

A instituição da obrigação acessória atinente à omissão de informações em EFD-Contribuições tem como base legal o art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que segue reproduzido in verbis:

> 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.

(...)

Inicialmente a mencionada obrigação foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 05 de julho de 2010, permanecendo em vigor, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, cujos artigos 1º e 10 prevêem:

> Art. 1º Esta Instrução Normativa regula a 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, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras operações e informações de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em arquivo digital, bem como no registro de apuração das referidas contribuições, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.
>
> (..)
>
> 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

A autuação ora em litígio teve como base legal o inciso III, alínea "a", do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação e vigência dada pela Lei nº 12.873, de 2013, que assim estabelece:

> Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

DOCUMENTO VALIDADO

> I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)(...)
>
> 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; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> a) 3% (três por cento), não inferior a R$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)
>
> (...)

De acordo com a situação fática descrita no Relatório Fiscal, nas EFD-Contribuições que produziram efeitos por terem sido transmitidas pelo sujeito passivo antes de 06/06/2017, data da perda de sua espontaneidade pela ciência do Termo de Início de Fiscalização (TIF), não houve escrituração de qualquer transação comercial ou operação financeira nas seis EFD-Contribuições referentes aos cinco períodos de apuração mensais de agosto a dezembro de 2015.

Após ser intimado e reintimado, o sujeito passivo, após a perda de sua espontaneidade pela ciência do TIF (Termo de Início de Fiscalização) em 06/06/2017, retificou as EFD-Contribuições referentes aos cinco períodos de apuração mensais de agosto a dezembro de 2015, motivo pelo qual a escrituração contida nestas EFD-Contribuições retificadoras serviu como base para o levantamento das transações comerciais e das operações financeiras passíveis de registro nas correspondentes EFD-Contribuições retificadas cuja escrituração estava inexata, incompleta ou omitida.

Assim, a base de cálculo da multa por escrituração inexata, incompleta ou omitida de transações comerciais e operações financeiras nas EFD - Contribuições de agosto a dezembro de 2015 foi de 3% sobre tais transações comerciais e operações financeiras informadas pela autuada nas EFD Contribuições transmitidas após a perda da espontaneidade, nos termos da alínea a do inciso III art. 57 da Medida Provisória 2.158-35 de 2001, acrescida pela Lei 12.873 de 24/10/2013. Frise-se que, ao revés do que alega a defesa, tais documentos, ainda que entregues fora do prazo, são válidos e possuem valor legal.

A análise dos autos revela que a Fiscalização identificou e provou a origem da base de cálculo da penalidade apurada, uma vez que demonstrou detidamente que os valores lançados foram originados das informações prestadas nas declarações produzidas pela própria contribuinte, sendo irrelevante para o deslinde do lançamento o fato de que tais valores foram apurados em

DOCUMENTO VALIDADO

documentos entregues após a perda da espontaneidade. Aceitar, simplesmente, o argumento de que informações prestadas em EFD, entregues após a perda da espontaneidade, são inservíveis, deixaria a questão, no caso concreto, ao arbítrio, interesses e conveniências da contribuinte, não havendo como o Fisco atingir sua função.

Assim, não assiste razão à impugnante em suas alegações de nulidade do auto de infração por entender que as declarações em EFD Contribuições transmitidas após a perda da espontaneidade constituem provas ilícitas, nos temos do art. 24 do Decreto 7.574/2011. É evidente que tais declarações não sofrem qualquer restrição de investigação, não existindo impedimento legal para que os lançamentos derivados de declarações não possam ser fundados em documentos entregues após do início do procedimento fiscal.

Cumpre ressaltar ainda que o lançamento foi motivado pela omissão da própria autuada. Nesse diapasão, cabe citar o artigo 276 do Código de Processo Civil – CPC que preconiza que a nulidade somente poderá ser decretada a requerimento da parte prejudicada e nunca por aquela que foi a sua motivadora, verbis:

> Art. 276. Quando a lei prescrever determinada forma sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.

Portanto, não há reparo a fazer no feito fiscal, haja vista que restou configurada a conduta infracional objeto desse lançamento, não cabendo a autoridade fiscal perquirir se a base de cálculo da multa foi apurada em declarações transmitidas pela contribuinte após a perda da espontaneidade, em observância ao artigo 142 do CTN.

Quanto ao pedido de redução da multa aplicada em patamar máximo ao do PIS e da Cofins devidos e pagos pela contribuinte nos meses fiscalizados, não possui amparo legal.

Esclareça-se que, pela norma tributária, a entrega da declaração com omissões é considerada como sendo o descumprimento de uma obrigação acessória por parte da empresa. Como regra, é conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, obrigação principal, nem tampouco com a multa de ofício decorrente de tal procedimento. A obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, ainda que a obrigação principal esteja adimplida pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Logo, não há possibilidade de afastar ou reduzir a multa por descumprimento de obrigação acessória quando há cobrança sobre a obrigação principal.

**Da Razoabilidade e da Equidade da penalidade exigida.**

A autuada em seu arrazoado suscita que a multa exigida constitui ofensa ditames do ordenamento tributário, em especial a necessária razoabilidade/equidade ao

DOCUMENTO VALIDADO

impor penalidades por descumprimento de obrigação acessória que superam o valor do tributo devido nos períodos apenados.

Em relação aos princípios da razoabilidade e da equidade exigida no ordenamento jurídico, anote-se que uma vez positivado o modelo normativo, impõe-se à autoridade tributária aplicá-la, uma vez que o lançamento é atividade vinculada, não lhe competindo apreciar questões que importem, direta ou indiretamente, arguições de inconstitucionalidade do texto normativo.

Não por outra razão, o tema foi objeto da Súmula CARF nº 2, como segue:

> "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

E o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF) prescreve de forma explícita:

> "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade." (grifou-se) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Desta feita, faz-se incabível, em sede administrativa, juízos acerca da violação ou não dos princípios da razoabilidade e da equidade.

**DO MÉRITO**

(...)

**Da inclusão na base de cálculo de devoluções de vendas.**

Quanto ao argumento de que a autoridade diligenciante não observou as devoluções de vendas que anulam vendas anteriores, não merece guarida.

Repise-se que, para fins de apuração da base de cálculo da multa, são transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em EFD-Contribuições aquelas referentes a receitas ou que originam créditos de PIS e COFINS.

De acordo com o Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.22: Atualização em 31/07/2017, devem integrar o faturamento e ser relacionadas na consolidação as notas fiscais de venda de mercadorias, bens e produtos emitidos no período e que sejam objeto de devolução (devolução de vendas). Caso a receita da venda objeto de devolução seja tributada no regime não-cumulativo, poderá a empresa apurar créditos em relação às devoluções nos termos do art. 3º, inciso VIII, das Leis nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e nº 10.833/2003 (Cofins).

A orientação trazida pelo "Perguntas e Respostas EFD Contribuições" disponibilizado no site http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1761, transcrito a seguir, esclarece que as operações de Devolução de Vendas, no regime de incidência não-cumulativo, correspondem a hipóteses de crédito, devendo ser escrituradas com os CFOP correspondentes:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 58)Como informar Vendas Canceladas, Retorno de Mercadorias e Devolução de Vendas?
>
> ...
>
> Já as operações de Devolução de Vendas, no regime de incidência não cumulativo, correspondem a hipóteses de crédito, devendo ser escrituradas com os CFOP correspondentes em C170 (no caso de escrituração individualizada dos créditos por documento fiscal) ou nos registros C191/C195 (no caso de escrituração consolidada dos créditos), enquanto que, no regime cumulativo, tratam-se de hipótese de exclusão da base de cálculo da contribuição, as quais deverão ser registradas da mesma forma que nos casos de retorno de mercadoria e de vendas canceladas.
>
> Caso não seja possível proceder estes ajustes diretamente no bloco C ou nos registros F500/F550, a pessoa jurídica deverá proceder aos ajustes diretamente no bloco M, nos respectivos campos e registros de ajustes de redução de contribuição (M220 e M620). Neste caso, deverá utilizar o campo "NUM_DOC" e "DESCR_AJ" para relacionar as notas fiscais de devolução de vendas, como ajuste de redução da contribuição cumulativa....
>
> (Grifei para destacar)

Logo, tais operações são passíveis de registro nas EFD por serem geradoras de crédito de PIS/Cofins e portanto integram a base de cálculo da multa lançada.

Por decorrência lógica, afasta-se também o requerimento da impugnante no tocante à aplicação do artigo 112 do CTN, com o propósito de ver a exclusão da base de cálculo da autuação das operações de devolução de mercadoria, in verbis:

> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
>
> I - à capitulação legal do fato;
>
> II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
>
> III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
>
> IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No que diz respeito ao pedido formulado pela contribuinte, é de se ressaltar que o artigo 112 do CTN supratranscrito deve ser aplicado apenas quando houver dúvidas de natureza fática que retirem a certeza sobre qual a penalidade aplicável ao caso.

Todavia, tais hipóteses não se verificam no caso concreto, porquanto a conduta que motivou a autuação foi precisamente descrita e adequadamente comprovada

DOCUMENTO VALIDADO

pelo Auditor-Fiscal, tendo sido perfeitamente delimitada a situação fática, o que torna isento de dúvidas a subsunção legal e a correspondente penalização.

**Da improcedência da penalização do mês 02/2014.**

Aduz a impugnante que a penalização das informações omissas para o mês de 02/2014 é totalmente improcedente, isso porque não houve omissão de dados, mas, sim, tão somente alocação equivocada em campos incorretos quando do preenchimento da complexa EFD-Contribuições.

Por seu turno, a auditoria fiscal relata que a escrituração de transações comerciais na EFD-Contribuições referente ao período de apuração de fevereiro de 2014 teve omissão parcial. Como não houve transmissão de retificadora após a perda da espontaneidade, o levantamento foi feito com base nos arquivos Excel apresentados pela contribuinte durante a ação fiscal.

As transações comerciais relativas a receitas presentes no arquivo EXCEL (não paginável) referente ao período de apuração de fevereiro de 2014 não escrituradas na respectiva EFD-Contribuições se encontram na planilha "6.290,93 (A)" do citado arquivo EXCEL (arquivo não paginável) e totalizaram R$ 381.269,06 em base de cálculo da multa de 3% prevista na alínea a do inciso III do art. 57 da Medida Provisória 2.158-35 de 2001, acrescida pela Lei 12.873 de 24/10/2013.

As transações comerciais geradoras de créditos de PIS e de COFINS presentes no arquivo Excel referentes ao período de apuração de fevereiro de 2014 não escrituradas na respectiva EFD-Contribuições e que originaram as diferenças de débitos de PIS e de COFINS, apontadas na planilha "5.002,35 (B)" (arquivo não paginável) do citado arquivo EXCEL, totalizaram R$ 303.173,02 em base de cálculo da multa de 3%.

A base de cálculo da multa foi apurada considerando as receitas oriundas das transações comerciais omitidas (R$ 381.269,06) e das transações comerciais que geram créditos omitidas da escrituração (R$ 303.173,02), totalizando R$ 684.442,08.

Diante do exposto nesse decisório, conforme Relatório Fiscal que é parte integrante deste auto de infração, a situação objetiva é que sujeito passivo omitiu, total ou parcialmente, a depender da competência, a escrituração de transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em suas sete EFD-Contribuições referentes aos seis períodos de apuração mensais de fevereiro de 2014 e de agosto a dezembro de 2015.

Veja que não se trata de erro formal na declaração de ajuste de diferenças PIS e Cofins como suscita a defesa. Trata-se, de fato, na competência fevereiro de 2014, de uma declaração parcial de transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em EFD-Contribuições, ou seja, aquelas referentes a receitas ou que originam créditos de PIS e COFINS, conforme restou evidenciado pelo Fisco no relatório fiscal e nas planilhas de Excel confeccionadas pela própria autuada.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, diante da perfeita subsunção entre o ato praticado pelo sujeito passivo e a norma jurídica abstrata, restou configurada a conduta infracional objeto desse lançamento.

Constatada a conduta infracional, a autoridade fiscal é obrigada lançar a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória não cabendo a esta perquirir acerca dos efeitos que gerou o suposto equívoco do sujeito passivo. Nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento é uma atividade administrativa obrigatória e vinculada.

Observe-se que o § 3º do artigo 113 do CTN, abaixo transcrito, é firme na determinação de que o descumprimento da obrigação acessória implica a imposição da multa:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> (...)
>
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Logo, por se tratar de penalidade expressamente prevista na legislação, a sua aplicação independe do fato de não ter existido qualquer prejuízo ao erário, ou mesmo que os valores das contribuições devidas tenham sido recolhidos.

Sobre esta questão, é importante destacar que, nos termos do artigo 136 do CTN, "a responsabilidade por infrações de legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

**EXCLUSÃO DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PENALIDADE**

Aduz a Recorrente a necessidade de exclusão das operações de exportação da base de cálculo da penalidade, defende que se as receitas dessas vendas para o exterior não são tributadas, não podem ser as receitas daí advindas gravadas pela penalidade pretendida.

Porém, apesar da argumentação, neste tópico razão também não lhe assiste. Como já consignados linhas acima neste voto, restou configurada a conduta infracional objeto desse lançamento, dessa maneira correto o lançamento da multa regulamentar. Nesse sentido, para fins de sua apuração, devem ser consideradas todas as transações comerciais e operações financeiras passíveis de registro em EFD-Contribuições aqueles referentes a receitas ou que originam créditos de PIS e COFINS, portanto não devem ser excluídas as operações de exportação.

**RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO DO ART. 106, II, DO CTN C/C ART. 4º DA LEI 13670/2018, ART. 1º da IN RFB 1876/2019 e ART.10-A DA IN RFB 1252/2012**

DOCUMENTO VALIDADO

A Recorrente requer também a reforma, de ofício, da decisão recorrida para que, nos termos do art. 106, II, c do CTN, seja aplicada a redação da penalidade prevista no art. 10-A da IN RFB 1252/2012, com a redação que lhe deu a IN RFB 1876/2019, determinando-se a readequação das penalidades isoladas lançadas para o novo patamar legislativo.

Acerca da matéria a Lei n° 8.218/1991 estabelece:

> Lei n° 8.218/1991
>
> > Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências.
>
> (...)
>
> 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) (Vide Mpv nº 303, de 2006)
>
> § 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> § 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pela Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> § 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. .(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> § 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal. .(Incluído 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

DOCUMENTO VALIDADO

> incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Nesse sentido, vejamos o que dispõe a IN 1252/2012:

> Dispõe sobre a 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).
>
> (...)
>
> 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.

Depreende-se da análise dos atos normativos, assistir razão a Recorrente, ante a edição de norma específica, considerando a retroatividade benigna, nos termos do art. 106 do CTN, considerando ainda que apesar da alíquota principal ser majorada (5% da operação, e não os 3% aplicado na autuação) há o limitador do valor global da penalidade que não pode ultrapassar 1% da receita bruta da contribuinte no período, como ultrapassou na autuação original de acordo com as informações da Recorrente, deve no caso dos autos ser aplicada as disposições contidas do inciso II do art. 12 da Lei 8.218/1991 com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018.

**TEMA 487 – Supremo Tribunal Federal**

Por fim, destaque-se inaplicabilidade ao caso concreto do TEMA 487 – Supremo Tribunal Federal que visa estabelecer um teto para a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória. Embora todos os ministros já tenham votado na sessão virtual, não houve maioria absoluta por nenhuma das três correntes formadas naquela ocasião, ficando definido que o resultado só será proclamado em momento posterior.

Sendo assim, o plenário do Supremo Tribunal Federal suspendeu, em 10 de novembro de 2025, o julgamento, como ainda não há acórdão de mérito transitado em julgado, impossível aplicação no caso dos autos.

Da mesma, por não haver acórdão de mérito não transitado em julgado, também não se admite o sobrestamento do feito na esfera administrativa nos termos do art. 100 do Regimento do CARF.[1]

[1] Regimento Interno do CARF
Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que

DOCUMENTO VALIDADO

Original

**Conclusão**

Assim, diante do exposto, não conheço do Recurso de Ofício e em relação ao Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito dou provimento parcial para, em razão da retroatividade benigna, determinar a aplicação da penalidade menos gravosa, qual seja, as disposições contidas do inciso II do art. 12 da Lei 8.218/1991 com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**

DOCUMENTO VALIDADO

declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.