



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10688.720001/2017-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.969 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente SAINT-GOBAIN DISTRIBUICAO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/01/2014

MULTA. ART. 57 DA MP.2158-35. INTIMAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE.

O artigo 57 da MP 2.158-35 imputa dever à fiscalização de intimar o contribuinte a cumprir obrigação acessória inadimplida ou prestar esclarecimentos e, concomitantemente a uma ou outra ação, aplicar as sanções descritas nos incisos do *caput*.

MULTA. ART. 57 DA MP 2.158-35. DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE.

Salvo disposição de lei em contrário, a incidência da sanção tributária independe dos efeitos da ação.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 12 DA LEI 8.218/91.

O artigo 12 da Lei 8.218/91 fixou sanção mais benéfica (1% do valor da receita bruta no período a que se refere à escrituração) do que a descrita no artigo 57 da MP 2.158-35/01 para erros em Escrituração Fiscal Digital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa aplicada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, relativo ao período de apuração de abril de 2014 no valor total de R\$ 14.738.558,50.

1.2. Narra o auto de infração que *“conforme constatado nos trabalhos de Revisão da Escrituração Fiscal Digital EFD Contribuições, o contribuinte transmitiu via Sped a Escrituração Fiscal Digital EFD Contribuições, com os valores zerados. Consequentemente, o fiscalizado sujeita-se à multa de 3% calculada sobre o valor das transações comerciais e operações financeiras do mesmo período, registradas na Escrituração Contábil Digital”*.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Impugnação argumentando que:

1.3.1. Entregou EFD contribuições com valores zerados em abril, maio e julho de 2014 e julho de 2015, por um lapso;

1.3.2. Não foi previamente intimada a corrigir as declarações incorretas;

1.3.3. Não houve prejuízo ao erário;

1.3.4. A multa possui caráter confiscatório;

1.3.5. A fiscalização tomou como base de cálculo da multa em questão a somatória das receitas brutas *“que, registre-se, sequer integrava a base de cálculo do PIS, COFINS e CPRB”*;

1.3.6. Os Auditores Fiscais da Receita Federal têm *“evidente interesse econômico e financeiro pela autuação de multas tributárias, considerando que o bônus a receber, depende dos valores das multas arrecadadas”*.

1.4. A DRJ de Salvador manteve a autuação, porquanto:

1.4.1. *“De acordo com o art. 59, inciso I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade do Auto de Infração – que se insere na categoria de ato ou termo –, quando esse for lavrado por pessoa incompetente”*;

1.4.2. A aplicação da penalidade em questão não depende de prévia intimação do contribuinte;

1.4.3. *“Quando o contribuinte não observa a norma que estabelece determinada obrigação acessória, instituída em benefício da Fiscalização e da arrecadação tributárias, a imposição da penalidade legal é a consequência natural. O prejuízo*

à Fiscalização, portanto, é presumido por lei, não sendo necessária a sua comprovação no Auto de Infração”;

1.4.4. A responsabilidade por infração à legislação tributária é objetiva e desvinculada de seus efeitos, *ex vi* art. 136 do CTN;

1.4.5. *“O inciso III, alínea “a”, do artigo 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, refere-se ao “valor das transações comerciais ou das operações financeiras”, não fazendo qualquer menção à inclusão na base de cálculo apenas das receitas sujeitas à incidência das referidas contribuições com alíquota positiva”;*

1.4.6. A autoridade administrativa não tem competência para pronunciar-se sobre matéria constitucional;

1.4.7. O Bônus de Eficiência é de interesse geral da categoria e não de um Auditor Fiscal.

1.5. Intimada, a **Recorrente**, em primeiro, reitera as teses descritas em Impugnação e, antes da inclusão em pauta deste processo pela primeira Seção, a **Recorrente** apresentou nova tese. Em suma, alega que a IN RFB 1.876/19 alterou o artigo 10 da IN RFB 1.252/12, passando a prever incidência de multa de 1% do valor total da receita bruta, descrita no artigo 12 da Lei 8.218/91, àqueles *“que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos”*. Assim, requer a aplicação da norma benigna que sucedeu a gravosa no tempo.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, deixo de conhecer a tese sobre a violação ao **PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO**, de cariz Constitucional, por força da Súmula 2 desta Casa. Pelo mesmo motivo, não conheço dos argumentos sobre o **BÔNUS DE EFICIÊNCIA**, pois, na esteira do quanto alegado, importaria em apreciação de matéria Constitucional.

2.2. A **Recorrente** e fiscalização divergem acerca da necessidade de **PRÉVIA INTIMAÇÃO PARA APLICAÇÃO DE MULTA DESCRITA NO ARTIGO 57 DA MP 2.158-35**; a primeira, imputa obrigação legal descrita no *caput* da norma, de outro lado, a segunda assevera que há norma específica para o descumprimento da intimação para a regularização.

2.2.1. Com razão a fiscalização neste ponto. O artigo 57 da MP 2.158-35 imputa dever à fiscalização de intimar o contribuinte a cumprir obrigação acessória inadimplida ou

prestar esclarecimentos **E**, concomitantemente a uma ou outra ação, aplicar as sanções descritas nos incisos do *caput*:

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**:

2.2.2. Em reforço, os incisos do *caput* do artigo 57 da MP 2.158-35 descrevem três núcleos, pela ordem: a) apresentação extemporânea; b) deixar de atender a fiscalização e c) por cumprimento incompleto das obrigações acessórias. É dizer, como bem apontado pela DRJ, *“se o não cumprimento à intimação enseja uma penalização específica (inciso II), desvinculada daquela correspondente à entrega de arquivo digital com informações omitidas, incompletas ou inexatas (inciso III), deve-se entender que são duas condutas distintas, inconfundíveis”*. As multas são independentes, caso a **Recorrente**, intimada, deixasse de cumprir o quanto solicitado pela fiscalização, estaria sujeita às duas multas, descritas nos incisos II e III do artigo 57 da MP 2.158-35.

2.3. A **Recorrente** alega que não obstante os *“eventuais equívocos apontados nas EFD's Contribuições da Impugnante não a impediram de apurar [e recolher] corretamente os valores devidos a título de PIS, COFINS e CPRB nos meses de Abril de 2014, Maio de 2014, Julho de 2014 e Julho de 2015”*, logo não há **PREJUÍZO AO ERÁRIO** a justificar a imposição da multa.

2.3.1. Em contraponto, ressalta a DRJ que *“quando o contribuinte não observa a norma que estabelece determinada obrigação acessória, instituída em benefício da Fiscalização e da arrecadação tributárias, a imposição da penalidade legal é a consequência natural. O prejuízo à Fiscalização, portanto, é presumido por lei, não sendo necessária a sua comprovação no Auto de Infração”*. Ademais, a responsabilidade por infração à legislação tributária é objetiva e desvinculada de seus efeitos, *ex vi* art. 136 do CTN.

2.3.2. Sem embargo da possibilidade de o dano ao erário ser elemento para a aplicação da norma, quem o elege como tal é o legislador. Caso assim o legislador não faça, não pode o interprete aplicador fazê-lo sob pena de violação do princípio da legalidade e do quanto disposto no artigo 136 do CTN.

2.4. Por fim, a **Recorrente** ressalta que a IN RFB 1.876/19 alterou o artigo 10 da IN RFB 1.252/12, passando a prever incidência de multa de 1% do valor total da receita bruta, descrita no artigo 12 da Lei 8.218/91, àqueles *“que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos”*. Assim, requer a aplicação da norma benigna que sucedeu a gravosa no tempo.

2.4.1. A **RETROATIVIDADE BENIGNA** em matéria tributária é regra de aplicação do direito, não por um acaso encontra-se dentro do capítulo dedicado à *Aplicação da Legislação Tributária*. Como regra de aplicação da legislação tributária, a retroatividade benigna

converte-se em regra de julgamento, de aplicabilidade obrigatória por esta Corte, em especial quando superveniente à interposição da peça de irresignação, por força do artigo 493 da Matricula Adjetiva Cível:

Art. 493. Se, **depois da propositura da ação**, algum fato constitutivo, **modificativo** ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, **cabará ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício** ou a requerimento da parte, **no momento de proferir a decisão**.

2.4.1.1. A retroatividade benigna permite a aplicação a fato pretérito de (1) Lei (2) nova que 3) a) deixe de definir determinado ato como infração, b) descaracterize a ação ou omissão como obrigação acessória ou c) quando lhe comine penalidade menos severa.

2.4.2. Como descrito, a **Recorrente** dispõe que Instrução Normativa posterior alterou a sanção pelo descumprimento de norma. Antes da publicação da IN RFB 1.876/19 a multa por não apresentação da Escrituração Fiscal Digital era de 3% do valor das transações comerciais e após a publicação da IN RFB 1.876/19 passou a ser de 1% do valor total da receita bruta:

Antes da IN RFB 1.876/19

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).

Depois da IN RFB 1.876/19

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.

2.4.2.1. Pretende a **Recorrente**, portanto, que a Instrução Normativa retroaja para beneficiá-la. Contudo, a retroatividade benigna se aplica a Lei tributária, e não a legislação. O veículo normativo introdutor da regra benéfica deve ser uma lei em sentido estrito; até mesmo porque se introduzido em legislação tributária novo critério de interpretação normativa este goza de efeito **apenas** prospectivos, como giza o artigo 146 do CTN:

Art. 146. **A modificação** introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada**, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução**.

2.4.2.2. Ademais, a autorização legal para a fiscalização estabelecer antecedente e consequente da endonorma (nos termos do artigo 16 da Lei 9.779/99, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável) e não o consequente da perinorma (sanção). É dizer, poderia o fisco alterar a forma e o prazo da obrigação em questão porém não a sanção em caso de seu descumprimento.

2.4.3. Com isto se quer dizer que para se constatar retroatividade benigna necessário observar os dispositivos Legais supostamente em sobreposição, no caso, artigo 57 da MP 2.158-35/01 e artigo 12 da Lei 8.218/91, com os respectivos complementos:

MP 2.158-35/01	Lei 8.218/91
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) (...) 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)	Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (...) Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: (...) II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

2.4.3.1. Em uma primeira observação a Lei 8.218 (de 1991) é dez anos mais velha do que a MP 2.158-35 (de 2001), a indicar impossibilidade de retroatividade. Reforça uma inicial impossibilidade de aplicação da Lei 8.218/91 a data da redação atual do artigo 57, 24 de outubro de 2013, dia em que foi publicada a Lei 12.873/2013.

2.4.3.2. No entanto, o antecedente normativo da infração descrita na Lei 8.218/91 data de 2001 – introduzido pela MP 2.158-35. O artigo 12 é uma norma infracional em branco *stricto sensu*, ou seja, é possível entender sua hipótese apenas ao observarmos (com símbolo negativo) o artigo 11 da Lei 8.218/91. Não é qualquer inobservância que enseja a aplicação das multas descritas no artigo 12 da Lei 8.218/91, e sim somente o não cumprimento das obrigações descritas no artigo 11. Avançando, uma norma infracional não é composta apenas de obrigação, a diferença primordial desta das demais normas é justamente possuir uma sanção; a sanção é parte imanente da norma infracional. Em assim sendo, a infração descrita no artigo 12 da Lei 8.218/91, adquiriu os contornos hoje conhecidos em 30 de maio de 2018, com a publicação da Lei 13.670 – do mesmo ano – que alterou a sanção anterior para “*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*”.

2.4.3.3. Portanto a infração descrita no artigo 12 da Lei 8.218/91 é (1) Lei e (2) recente em relação à MP 2.158-35/2001. Resta saber se incide uma das hipóteses descritas nos incisos do artigo 106, inciso II do CTN e, para tanto, necessário observar se de fato existe

sobreposição normativa; se a hipótese regulada pela Lei 8.218/91 equivale àquela descrita na MP 2.158-35/2001.

2.4.4. O artigo 57 da MP estabelece sanção para aquele que cumprir obrigação acessória criada pela fiscalização de forma inexata ou incompleta. A seu turno, os artigos 11 e 12 da Lei 8.218/91 fixa sanção para aquele que omitir ou prestar incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos eletrônicos. Destarte, em tese, os tipos sobrepõe-se apenas em parte. O artigo 57 é aplicável quando descumprida obrigações acessórias criadas pela fiscalização. O artigo 12 tem lugar face a omissão de informações em sistemas eletrônicos, criados pelo mesmo órgão – nos termos descritos na exposição de motivos da Lei 13.670, de 2018:

8. As alterações propostas para o art. 12 da Lei nº 218, de 29 de agosto de 1991, que trata da sanção pelo descumprimento da obrigação de apresentar arquivos em meio digital e respectivos sistemas de processamento de dados, objetivam adequar tal dispositivo à atual sistemática de apresentação eletrônica de escrituração contábil e fiscal mediante o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

9. Tendo em vista que a escrituração pode referir-se a períodos inferiores a um ano calendário, os três incisos do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, são alterados a fim de que seja observada a proporcionalidade necessária, em atendimento ao princípio da razoabilidade, visto que no SPED as escriturações fiscais podem envolver períodos inferiores a um ano-calendário.

10. Propõe-se também a alteração do parágrafo único do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, a fim de estimular o cumprimento das obrigações do SPED por pessoas jurídicas que tenham descumprido o prazo original, mediante redução de 50% (cinquenta por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) da multa, caso essas obrigações sejam cumpridas antes da intimação expedida pela autoridade fiscal ou no prazo da intimação, respectivamente. A alteração do dispositivo interessa à Administração Tributária e ao contribuinte, já que diferencia a sanção aplicável ao contribuinte que corrige o seu comportamento daquele que efetivamente não cumpre com os deveres instrumentais perante o Fisco.

2.4.4.1. Entretanto, no caso em liça, a multa é aplicada por apresentação de Escrituração Fiscal Digital Contribuições com valores zerados, ou seja, ao mesmo tempo há o descumprimento de obrigação acessória e omissão de informações em sistemas eletrônicos de processamento de dados, o que (afastada a especialidade em conflito aparente de normas, porquanto não alegada pela **Recorrente**) equivale integralmente as multas em questão.

2.4.4.2. Fixada a identidade de hipótese normativa e a sucessão temporal de dispositivos legais, o conflito resolve-se pela aplicação da norma que contenha sanção benéfica em relação a outra, nomeadamente, a descrita no artigo 12 da Lei 8.218/1991 que a limita (sanção) a *1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração*.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do Recurso Voluntário e, nesta parte, dou parcial provimento para reduzir a multa aplicada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto