



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.721638/2019-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.664 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente PLASUTIL - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 18/03/2014 a 13/02/2015

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ECD/EFD. DESCUMPRIMENTO. MULTA. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

A falta de apresentação da ECD/EFD ou sua elaboração com omissão ou inexatidão configura o descumprimento de obrigação acessória, sujeitando o infrator à penalidade pecuniária estabelecida na lei de regência.

APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. INSTITUTO DA NORMA PENAL EM BRANCO.

A Instrução Normativa não criou a descrição do tipo infracional, tampouco a sanção. Tanto o Preceito Primário quanto o Secundário estavam estabelecidos em Leis.

A alteração do artigo 10 da Instrução Normativa nº 1.252/12, com a redação dada pela Instrução Normativa nº 1.876/19, apenas alterna o Preceito Secundário de uma Lei pela outra.

INCONSTITUCIONALIDADE NÃO É DE COMPETÊNCIA DO CARF.

Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade são dirigidos ao legislador, não ao aplicador da lei. Conforme a Súmula CARF nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o instituto da RETROATIVIDADE BENIGNA, no sentido da aplicação da sanção prevista no inciso I, do artigo 12 da Lei nº 8.218/91, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Denise Madalena Green, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes a conselheira Larissa Nunes Girard, o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Vinicius Guimaraes.

Relatório

SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial		CNPJ	
PLASUTIL-INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA		56.450.877/0001-39	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AV DIOGENES RIBEIRO DE LIMA	3021	1º ANDAR, SALA 3	(14) 32224406
Bairro	Cidade/UF	CEP	
ALTO DA LAPA	SÃO PAULO/SP	05083900	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	3738	Valor 14.429.712,57
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor 14.429.712,57
Valor por Extenso QUATORZE MILHÕES, QUATROCENTOS E VINTE E NOVE MIL, SETECENTOS E DOZE REAIS E CINQUENTA E SETE CENTAVOS			

INTIMAÇÃO

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata o presente processo de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infração, referentes à penalidade pecuniária decorrente da apresentação de ECD/ECF com omissão de dados, no período de 18/03/2014 a 13/02/2015, com o seguinte valor original:

MULTA - R\$ 14.429.712,57

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 07/13 a fiscalização informou, em síntese, que:

No curso do procedimento fiscal para verificação da regularidade das obrigações tributárias relacionadas à CIDE, PIS, COFINS e IRRF, solicitou a apresentação dos recibos de transmissão da ECD/ECF/EFD- Contribuições;

Observou, no exame dos recibos, que a autuada apresentou EFD- Contribuições retificadoras nos dias 11, 15 e 16/08/2017, após o início do procedimento fiscal;

Verificou que a autuada, mediante a transmissão das EFD- Contribuições retificadoras buscou informar dados de documentos fiscais e operações geradoras de receitas e créditos que não haviam sido informadas antes da intimação fiscal;

A autuada transmitiu as escriturações originais sem quaisquer informações de documentos fiscais e operações geradoras de receitas e créditos, bem como sem os registros da apuração das contribuições para o PIS e COFINS, constando apenas os dados cadastrais da empresa;

Com a atitude de transmitir a EFD-Contribuições, a que estava obrigada, por ser tributada pelo lucro real, somente com dados cadastrais, omitiu informações de documentos fiscais e operações geradoras de receitas e créditos, bem como de registros da apuração das contribuições para o PIS e COFINS, o que impõe a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória;

Aplicou multa correspondente a 3% sobre o valor das transações comerciais próprias da pessoa jurídica, conforme demonstrou no item 28 do TVF, fls. 11, omitidas na EFD-Contribuições.

Inconformado com a atuação, da qual tomou ciência em 28/02/2019, fls. 2.121, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 2.128/2.168, em 28/03/2019, alegando, em síntese, que:

A impugnação é tempestiva;

Requer a distribuição por dependência com o processo n.º 18830- 721.637/2019-32, para julgamento em conjunto;

Peculiaridades da empresa autuada levaram ao desenvolvimento de software próprio para elaboração das declarações que apresentaram inconsistências nas EFD-Contribuições;

A fiscalização utilizou os dados das declarações retificadoras para base de cálculo dos lançamentos realizados, comprovando que as inconsistências jamais foram desejadas, nem causaram prejuízo ao Fisco;

A multa isolada é desproporcional e confiscatória;

Houve alteração da norma que impôs a penalidade pecuniária objeto deste lançamento, tornando-a menos severa, o que enseja a retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, haja vista que ainda não há decisão definitiva;

Houve erro no enquadramento da infração, que considerou a ocorrência de informações inexatas e aplicou a multa nos termos do artigo 57, III, “a” da Lei n.º 12.873/13. O correto seria a aplicação do artigo 57, I, “b”, incidindo sobre as diferenças apuradas, o que reduziria a exação para R\$ 9.000,00.

É o relatório.

Em 07 de agosto de 2019, através do **Acórdão n.º 12-109.443**, a 12ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Não há documento presente nos autos a respeito da intimação da empresa em relação ao Acórdão de Impugnação.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 23 de agosto de 2019, e-folhas 2.392, de e-folhas 2.393 à 2.421.

Foi alegado:

- O princípio da proporcionalidade, razoabilidade e caráter confiscatório da multa;
- A aplicação do princípio constitucional da retroatividade benigna (art. 5º, XL), materializado no art. 106 do CTN *novatio legis in mellius*.

- Do pedido

À vista de tudo o que consta dos autos e de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido;

a - preliminarmente cancelando-se o débito fiscal reclamado ante o princípio constitucional da proporcionalidade e racionalidade ou;

b- sobrepujada a preliminar, dar provimento para fins de aplicar a penalidade prevista no art. 12, II e Parágrafo Único-II da Lei 8.218/1991 em homenagem à retroatividade benigna das sanções pecuniárias, conforme o art. 106 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Não há documento presente nos autos a respeito da intimação da empresa em relação ao Acórdão de Impugnação.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 23 de agosto de 2019, e folhas 2.392, prazo inferior a 30 dias da prolação do Acórdão de Impugnação (07 de agosto de 2019).

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- O princípio da proporcionalidade, razoabilidade e caráter confiscatório da multa;
- A aplicação do princípio constitucional da retroatividade benigna (art. 5º, XL), materializado no art. 106 do CTN *novatio legis in melius*.

Passa-se à análise.

- Da ação fiscal.

O procedimento de fiscalização teve como escopo inicial verificar o cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, relativas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, do ano-calendário 2014.

Posteriormente, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) foi alterado para inclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) a ser examinado em relação ao mesmo ano-calendário.

Por meio do Termo de Distribuição, a empresa Plasútil foi intimada a apresentar:

1. o contrato social e sua última alteração;
2. os recibos de transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD), da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), referentes ao ano 2014.

Em resposta protocolizada no dia 29 de agosto de 2017, a mesma apresentou os documentos societários e os demais itens solicitados.

No exame dos recibos de transmissão das escriturações fiscais, a fiscalização observou que a empresa efetuou a entrega de EFD-Contribuições retificadoras nos dias 11, 15 e 16 de agosto de 2017.

Portanto, após iniciado o procedimento fiscal.

A fiscalização verificou, também, que as retificações foram realizadas, porque as escriturações originais foram entregues sem qualquer informação dos documentos fiscais ou de operações geradoras de receitas ou de créditos, bem como sem os registros de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

As Escriturações Fiscais Digitais das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) originais e retificadoras foram obtidas junto ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

Prosseguindo ao exame fiscal, foi expedido termo de intimação para que a empresa retificasse a escrituração fiscal, do mês de fevereiro de 2014, corrigindo os valores referentes aos serviços de fretes e carretos incluídos na base de cálculo dos créditos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, haja vista que fora detectado erro do sistema da empresa, que os duplicou.

No curso da fiscalização, foram lavrados outros termos de intimação com o objetivo de coletar documentos e esclarecimentos relacionados à CIDE, ao IRRF e às contribuições para PIS/Pasep e Cofins.

De posse das escriturações digitais (contábil e fiscal), das notas fiscais eletrônicas, dos documentos e esclarecimentos apresentados pela empresa, a auditoria fiscal foi conduzida no sentido de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relacionadas às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

- Da irregularidade constatada

Na execução da presente ação fiscal foi realizada auditoria fiscal com o intuito de verificar, dentre outros tópicos, o regular cumprimento de obrigações acessórias com a prestação de informações à Receita Federal.

A empresa Plasútil é pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto de renda com base no lucro real, desta forma, obrigada a adotar a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), conforme dispõem o art. 4º, inciso I, da Instrução Normativa RFB n.º 1.252, de 2012, o art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e o art. 2º do Decreto n.º 6.022, de 2007.

No exame fiscal das informações e escriturações apresentadas pela empresa, observamos que as EFD-Contribuições relativas aos meses do ano 2014, transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), encontravam-se sem qualquer informação dos documentos fiscais ou de operações geradoras de receitas ou de créditos, bem como sem os registros de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Foram apresentadas apenas com os dados cadastrais da empresa.

Assim, com o intuito de buscar esclarecimentos acerca das mencionadas escriturações, a empresa foi intimada, quando do início do procedimento fiscal, a apresentar cópia dos recibos de transmissão das EFD-Contribuições ao Sped.

Após ser intimada, a empresa providenciou a retificação das escriturações inserindo as informações omitidas originalmente.

A autoridade tributária aplicou a multa com fulcro no artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001:

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 RS 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: [\(Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013\)](#)

(Grifo e negrito nossos)

- **A aplicação do princípio constitucional da retroatividade benigna (art. 5º, XL), materializado no art. 106 do CTN *novatio legis in melius*.**

Na data da autuação, 28/02/2019, embora a fiscalização não tenha mencionado no TVF, o artigo 10 da Instrução Normativa nº 1.252/12, com a redação dada pela Instrução Normativa nº 1.387/13, reafirmava a multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158- 35/2001, em caso de apresentação de EFD-Contribuições com omissões:

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.**

(Grifo e negrito nossos)

[\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto-de 2013\)](#)

Ocorre que, em 14/03/2019, antes do decurso do prazo para apresentação da impugnação, sobreveio alteração do artigo 10 da Instrução Normativa nº 1.252/12, com a redação dada pela Instrução Normativa nº 1.876/19, modificando a multa a ser cominada em caso de apresentação de EFD-Contribuições com omissões:

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.**

(Grifo e negrito nossos)

[\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1876, de 14 de março de 2019\)](#)

A Recorrente tomou conhecimento da mudança na redação, que resultou na modificação e abrandamento da penalidade aplicada em caso de apresentação de EFD-Contribuições com omissões, que seria na forma do **inciso I, do artigo 12 da Lei nº 8.218/91:**

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a

manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 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.

§ 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.

§ 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.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal.

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

(...)

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

(Grifo e negrito nossos)

As razões de decidir do Acórdão de Impugnação foram as seguintes:

A alteração do artigo 10 da Instrução Normativa nº 1.252/12, com a redação dada pela Instrução Normativa nº 1.876/19, ao alterar o texto do regulamento, indicou outro dispositivo legal (artigo 12 da Lei nº 8.218/91) como seu fundamento de validade.

Ora, não houve retroatividade benigna, haja vista que a multa foi aplicada com base no dispositivo da MP 2.158-35/2001 e a alteração se deu no âmbito da legislação infralegal (Instrução Normativa), por norma de inferior hierarquia, que não tem o condão de modificar aquele texto legal, que serviu de fundamento para o lançamento.

A multa foi estabelecida pela lei e não pela Instrução Normativa. Desta feita, não pode a alteração da Instrução Normativa, por via indireta, afastar ou mitigar a incidência da multa estabelecida pelo artigo 57, III, "a" da MP 2.158-35/2001, em pleno vigor.

Entendo que o Acórdão de Impugnação ignorou o **instituto da norma penal em branco**, consagrado na doutrina e jurisprudência.

A norma penal é composta por dois preceitos:

- **Preceito Primário:** Descreve a conduta infracional. Traz a definição do núcleo do tipo;
- **Preceito Secundário:** Comina a sanção penal respectiva.

A norma penal em branco remete a suplementação do Preceito Primário a outro instituto normativo.

O exemplo clássico ocorre quando o Preceito Primário cita determinada conduta cujo um dos elementos demanda conceituação. Essa conceituação será definida em uma outra norma.

- Se a norma for da mesma estatura hierárquica, temos a **norma penal em branco homogênea**;
- Se a norma for de estatura hierárquica inferior, temos a **norma penal em branco heterogênea**.

Essa é a definição e exemplo clássico de norma penal em branco. Mas também é admitida a figura de uma norma penal em branco “às avessas”.

Se tradicionalmente se aponta que na norma penal em branco o “vazio/branco” a ser preenchido está no Preceito Primário, ela será “às avessas” quando, diferentemente, esse espaço a ser completado estiver no Preceito Secundário.

Na norma penal em branco “às avessas”, o complemento refere-se à sanção, preceito secundário, não ao conteúdo proibitivo (preceito primário).

No caso em análise, temos Preceito Primário e Secundário definidos em Leis, a saber:

- alínea “a”, do inciso III, do artigo 57 da MP 2.158- 35/2001;
- inciso I, do artigo 12 da Lei n.º 8.218/91.

Logo, a Instrução Normativa não criou a descrição do tipo infracional, tampouco a sanção. Tanto o Preceito Primário quanto o Secundário estavam estabelecidos em Leis.

A alteração do artigo 10 da Instrução Normativa n.º 1.252/12, com a redação dada pela Instrução Normativa n.º 1.876/19, **apenas alterna** o Preceito Secundário de uma Lei pela outra.

Portanto, procede a alegação.

- O princípio da proporcionalidade, razoabilidade e caráter confiscatório da multa.

Quanto às alegações da recorrente de eventual violação aos princípios da vedação do confisco, razoabilidade ou da proporcionalidade, respeita a matéria cuja discussão é estranha à competência deste Colegiado.

Com efeito, na via administrativa o exame da lide há de se ater apenas à aplicação da legislação vigente, sendo descabido pronunciar-se sobre a validade ou constitucionalidade dos atos legais, matéria que se encontra afeta ao Supremo Tribunal Federal, como se verifica dos artigos 102, I, “a” e III, “b”, da CRFB, estando pacificada no âmbito administrativo através da Súmula CARF n.º 2, a seguir:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento ao recurso do contribuinte, reconhecendo o instituto da RETROATIVIDADE BENIGNA, no sentido da aplicação da sanção prevista no inciso I, do artigo 12 da Lei n.º 8.218/91.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.