



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12154.724381/2023-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

Assunto: **Obrigações Acessórias**

Data do fato gerador: 28/05/2018, 27/12/2018, 28/12/2018, 11/02/2019, 21/10/2021, 31/10/2021, 01/11/2021

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMITIDAS. MULTA. CABIMENTO. MULTA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A ofensa aos princípios constitucionais da moralidade administrativa, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco deve ser dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos termos da legislação que a instituiu

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMITIDAS. MULTA. CABIMENTO.

O cumprimento de obrigação acessória com incorreções ou omissões submete a empresa à multa, nos termos da legislação que rege a matéria. INFRAÇÃO PRATICADA REITERADAMENTE. ANALOGIA INDEVIDA COM CRIME CONTINUADO DO DIREITO PENAL.

Não se aplica a analogia com o crime continuado, instituto do Direito Penal, à prática de infrações tributárias reiteradas pelo contribuinte. Impugnação.

RECOF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMITIDAS. MULTA. NÃO CABIMENTO.

Ausência de norma jurídica que determine o código correto aplicável aos registros. Multa aplicada cancelada.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a penalidade aplicada quanto aos registros no campo “Natureza da base de cálculo do crédito” (item 13 - “Outras Operações com Direito a Crédito”) relativamente aos bens importados originalmente sob amparo do Recof, mas que vieram a ser nacionalizados.

Sala de Sessões, em 22 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Larissa Cassia Favaro Boldrin (suplente convocada) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

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

*“Trata-se de Auto de Infração lavrado em decorrência de apresentação da Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para os Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações incorretas.*

*A infração ensejou aplicação de multa no montante de R\$ 69.405.227,11 (sessenta e nove milhões, quatrocentos e cinco mil, duzentos e vinte e sete reais e onze centavos), prevista no art. 57, inc. III, alínea "a" da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº12.873/2013 e art. 12, inc., II, da Lei nº*

8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18. O Auto de Infração foi juntado às fls. 2-9.

#### *Relatório Fiscal*

A auditoria deu-se conforme determinado no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0610400.2021.00274, com objetivo de verificar a procedência dos pedidos de ressarcimento de créditos, referentes ao período outubro/2017 a dezembro/2018. O objeto da auditoria foi a verificação da pretensão creditória da interessada por meio da análise de quais aquisições geraram o crédito solicitado por intermédio dos pedidos de ressarcimento, à luz da legislação e das interpretações exaradas pela Justiça e pela Receita Federal.

A ação fiscal iniciou no dia 08/11/2021, com levantamento de informações acerca do crédito pretendido, tais como: notas fiscais informadas pela contribuinte por meio da EFD– Contribuições e notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas. Após análise inicial dos arquivos, foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal em 23/11/2021, onde foram requeridos elementos e esclarecimentos acerca dos créditos apurados.

Na sequência, houve lavratura de novos termos de intimação, onde foram solicitados outros documentos comprobatórios do direito pretendido. Durante a análise das respostas apresentadas a Fiscalização identificou os seguintes erros/incorrekções na prestação de informações por parte da interessada, por meio da EFDContribuições, a seguir delineados:

1. Foram registrados, para a natureza “Aquisição de bens para revenda”, diversos documentos com a informação referente à chave de acesso à NF-e incorreta, impedindo o seu batimento automático, sendo necessário intimação para a sua apresentação. Tais documentos, e respectivo demonstrativo das chaves de acesso – incorretas x corretas – encontram-se no anexo I;
2. Foram informados no Bloco F, natureza “Aquisição de bens utilizados como insumos”, diversos documentos referentes a operações no mercado interno, os quais, após intimação, a contribuinte apresentou planilha relacionando-os, na qual consta o CNPJ do emitente, número das NF, e as devidas chaves de acesso, o que possibilitou o batimento automático dos mesmos, dados inexistentes no registro efetuado no Bloco F. Tais registros deveriam ser registrados no Bloco C, e não no F – tal ocorrência está relacionada no Anexo II;
3. De foram (sic) idêntica ao que ocorreu com a natureza “Aquisição de bens para revenda”, para a natureza “Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência NãoCumulativa”, diversos documentos foram registrados com a informação referente à chave de acesso à NF-e incorreta, impedindo o seu batimento automático, sendo necessário (sic) intimação para a sua apresentação. Tais

*documentos, e respectivo demonstrativo das chaves de acesso – incorretas x corretas – encontram-se no anexo III;*

*4. E, ainda em relação à natureza “Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência NãoCumulativa”, a contribuinte também registrou outros diversos documentos no bloco F, os quais, em virtude da ausência de dados já mencionados nesse bloco (CNPJ do emitente, número das NF, e as devidas chaves de acesso) torna-se impossível o seu batimento automático, sendo necessária, intimação. Tais lançamentos encontram-se no anexo IV;*

*5. Por fim, foi registrado considerável quantidade de documentos na natureza “Outras Operações com Direito a Crédito”, os quais, durante o trabalho de fiscalização, identificou-se que se trata, em verdade, de importação de bens, os quais deveriam ser classificados na natureza “Aquisição de bens utilizados como insumos”. Importante registrar que a própria contribuinte registrou lançamentos referentes a importação de bens, acertadamente, na natureza “Aquisição de bens utilizados como insumos”, juntamente com os itens mencionados no segundo tópico desta lista de incorreções (terceiro parágrafo anterior), demonstrando que, ela mesmo, adota procedimentos discrepantes em sua escrituração – tais documentos encontram-se no anexo V.*

*A Fiscalização indica que os anexos mencionados, extraídos das declarações transmitidas com os registros lançados incorretamente, foram juntados em anexo. Inclusive, constam planilhas com a totalidade dos registros e as naturezas de base de cálculo para as quais houve informação incorreta prestada pela interessada. Registra ainda que não foi analisado o mérito de gerar ou não gerar crédito das contribuições. Tal fato foi feito no procedimento fiscal, o qual gerou o Relatório de Auditoria Fiscal, com toda a análise realizada. O que consta no presente relatório é a incorreção na prestação das informações por parte da interessada e que acarreta cumprimento de obrigações acessórias de forma inexata/incorreta. Na sequência discorre sobre a EFD-Contribuições e como deverá ser escriturada. Indica a legislação aplicada e aplica a retroatividade benigna nas competências cabíveis, em face de alteração legislativa. Ato contínuo, demonstra a apuração da multa por meio da inserção de tabelas.*

*(...)*

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

*Irresignado, em 16/03/2023 o sujeito passivo apresenta impugnação por meio dos arrazoados de fls. 265-303. Menciona, à fl. 304, os seguintes documentos anexos: Doc. n. 01: Cartão CNPJ da Impugnante e Documentos Societários; Doc. n. 02: Procuração, substabelecimento e cópia do Documento de Identidade dos Procuradores; Doc. n. 03: Auto de Infração impugnado (PTA n. 12154-724.381/2023-46); Doc. n. 04: Nota fiscal de entrada de bem importado no âmbito do RECOF, Declaração de Importação correspondente, e a nota fiscal de saída*

posterior, demonstrando que o bem em questão foi revendido no mercado interno; e Doc. n. 05: Planilha complementar demonstrando a destinação à revenda da mercadoria indicada no doc. n. 04.

Refere a tempestividade, o órgão julgador e a não submissão à apreciação judicial da matéria objeto da impugnação. Discorre sobre a contextualização dos fatos onde menciona que a atividade principal da impugnante é a fabricação de caminhões e ônibus; submete-se ao regime não cumulativo das contribuições; houve créditos vinculados às aquisições no mercado interno e às importações vinculadas a receitas não tributadas no mercado interno e vinculadas à receita de exportação, que foram objeto de pedido de ressarcimento; efetuada a auditoria dos créditos, houve a lavratura de auto de infração para lançamento de multa pelo suposto descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, aduz que a cobrança não se sustenta, pelas razões sintetizadas a seguir, que serão mais bem detalhadas por este julgador ao longo do voto:

Na primeira parte da defesa, será demonstrado que, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, não houve equívoco por parte da Impugnante no preenchimento das informações na EFD-Contribuições, pois ela seguiu, justamente, a melhor interpretação possível do Guia Prático da EFD-Contribuições, como se evidenciará ao longo do tópico 3.1. Na segunda parte da defesa, apresentada (sic) ao longo do tópico 3.2, será evidenciado que, de qualquer modo, a penalidade aplicada é inválida, por cinco principais razões:

2.1. Um, por, no art. 136 do CTN, não ter sido consagrado a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, de modo que seria necessário, no particular, a existência de culpa por parte do contribuinte – o que não ocorreu. Ao contrário, a Impugnante foi diligente, zelosa e cuidadosa para com suas obrigações acessórias, adotando, diante da dúvida derivada de omissão do Guia Prático, o procedimento que permitia ao Fisco maior quantidade e qualidade de informações;

2.2. Dois, por, em exame de equidade, conforme admitido pelo art. 108 do CTN, ser, no caso concreto, eminentemente injusta a aplicação de qualquer penalidade – afinal, sua aplicação à Impugnante viola as regras da moralidade administrativa, da proporcionalidade e da razoabilidade, já que, para além da absoluta boa-fé da autuada, a fiscalização dos créditos foi possível a partir das informações prestadas pela empresa, como afirmado pelo Auditor Responsável, culminando no reconhecimento de cerca de 90% dos valores

*pleiteados (os valores indeferidos o foram por razões de mérito e não pela impossibilidade de sua fiscalização);*

*2.3. Três, por, nos termos do inciso II do art. 112 do CTN, haver, no mínimo, dúvida bastante razoável acerca das circunstâncias materiais do fato punível, ensejando a interpretação mais favorável ao contribuinte que culmina na anulação do Auto de Infração;*

*2.4. Quatro, por sua previsão – estipulada no art. 10 da IN RFB n. 1.252/2012 – ofender à exigência jurídica de lei em sentido estrito para a cominação de penalidade (legalidade); e 2.5. Cinco, sua fixação viola o não confisco, já que o montante lançado (aproximadamente R\$ 70 milhões) é bastante superior ao valor do crédito tributário devido como consequência do trabalho fiscal (aproximadamente R\$ 21 milhões).*

*Na remota hipótese de serem superados os argumentos acima listados, que levam ao sepultamento do Auto de Infração, há, ainda, três fundamentos subsidiários – mas aplicáveis até mesmo em conjunto –, para garantir, ao menos, o cancelamento parcial das penalidades impostas, a serem destrinchados na terceira parte da defesa, ao longo do tópico 3.3, quais sejam:*

*3.1. Um, a aplicação analógica do art. 71 do Código Penal, com autorização do art. 108 do CTN, para garantir que, diante da natureza continuada das supostas infrações cometidas, apenas seja cabível uma única multa, na linha do que já reconhecido, em casos análogos, pelo STJ, pelo TRF/3 e pela própria PGFN;*

*3.2. Dois, a existência de dúvidas quanto à capitulação legal do fato/gradação da punição, que, conforme prelecionam os incisos I e IV do art. 112 do CTN, conduz à interpretação mais favorável ao contribuinte, qual seja, no presente caso, a imposição apenas da sanção prevista no art. 57, III, 'a', da MP n. 2.158-35/2001;*

*3.3. Três, a consideração de que, ainda que se repete inexistente a dúvida suscitada no item anterior, o fato gerador das multas não pode ser alterado em razão da transmissão de declarações retificadoras que não modificam as informações pretensamente incorretas, resultando, inclusive, na necessidade de reconhecimento de decadência em relação à EFD-Contribuições originalmente transmitida no ano de 2017.*

*Ao final, requer o provimento da impugnação para fins de cancelamento integral do Auto de Infração. Em não sendo o caso, requer o acolhimento parcial de algumas razões da terceira parte, e, em decorrência, o cancelamento parcial das penalidades. Subsidiariamente, pugna pelo afastamento da penalidade em*

*relação aos casos em que não se enquadravam como insumos (os bens destinados à venda, por exemplo) e que sejam, então, canceladas as multas correspondentes, a fim de que não incidam sobre estas operações em específico.*

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 110-011.436 que apresenta o seguinte resultado:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 28/05/2018, 27/12/2018, 28/12/2018, 11/02/2019, 21/10/2021, 31/10/2021, 01/11/2021*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.*

*Em regra, as decisões administrativas e as judiciais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*MULTA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*A ofensa aos princípios constitucionais da moralidade administrativa, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco deve ser dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos termos da legislação que a instituiu.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 28/05/2018, 27/12/2018, 28/12/2018, 11/02/2019, 21/10/2021, 31/10/2021, 01/11/2021 PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.*

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Data do fato gerador: 28/05/2018, 27/12/2018, 28/12/2018, 11/02/2019, 21/10/2021, 31/10/2021, 01/11/2021*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMITIDAS. MULTA. CABIMENTO.*

*O cumprimento de obrigação acessória com incorreções ou omissões submete a empresa à multa, nos termos da legislação que rege a matéria. INFRAÇÃO PRATICADA REITERADAMENTE. ANALOGIA INDEVIDA COM CRIME CONTINUADO DO DIREITO PENAL.*

*Não se aplica a analogia com o crime continuado, instituto do Direito Penal, à prática de infrações tributárias reiteradas pelo contribuinte. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido*

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação, requer o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário para:

- seja integralmente cancelado o Auto de Infração consubstanciado no PTA n. 12154-724.381/2023-46, à vista das razões apresentadas ao longo do tópico 3, subtópicos 3.1 e 3.2. (primeira e segunda partes do recurso).
- se for o caso de se acolherem apenas algumas das (ou todas as) razões do subtópico 3.3. (terceira parte), sejam parcialmente canceladas as penalidades, em conformidade como os critérios/ alegações suscitados em cada item.
- se provido o argumento subsidiário contido no item 3.1., no sentido de se afastar a penalidade em relação às nacionalizações de bens destinados à (e não usados como insumos), sejam, então, canceladas as multas correspondentes, a fim de que não incidam sobre estas operações em específico.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/10 que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

De acordo com o Fisco a Recorrente apresentou com informações incorretas a Escrituração Fiscal Digital do Pis e da Cofins, exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99 ensejando a aplicação de multa nos termos do Relatório Fiscal do Auto de Infração.

Já a Recorrente defende não se sustentar a cobrança fiscal pelas seguintes razões:

- *não houve equívoco por parte da Impugnante no preenchimento das informações na EFD-Contribuições, pois ela seguiu, justamente, a melhor interpretação possível do Guia Prático da EFD-Contribuições;*

- *a penalidade aplicada é inválida por, no art. 136 do CTN, não ter sido consagrado a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, de modo que seria necessário, no particular, a existência de culpa por parte do contribuinte – o que não ocorreu;*
- *por, em exame de equidade, conforme admitido pelo art. 108 do CTN,6 ser, no caso concreto, eminentemente injusta a aplicação de qualquer penalidade – afinal, sua aplicação à Impugnante viola as regras da moralidade administrativa, da proporcionalidade e da razoabilidade, já que, para além da absoluta boa-fé da autuada, a fiscalização dos créditos foi possível a partir das informações prestadas pela empresa, como afirmado pelo Auditor Responsável, culminando no reconhecimento de cerca de 90% dos valores pleiteados;*
- *por, nos termos do inciso II do art. 112 do CTN, haver, no mínimo, dúvida bastante razoável acerca das circunstâncias materiais do fato punível, ensejando a interpretação mais favorável ao contribuinte que culmina na anulação do Auto de Infração;*
- *por sua previsão – estipulada no art. 10 da IN RFB n. 1.252/2012 – ofender à exigência jurídica de lei em sentido estrito para a cominação de penalidade (legalidade).*

*Sustenta ainda, subsidiariamente:*

- *a aplicação analógica do art. 71 do Código Penal, com autorização do art. 108 do CTN, para garantir que, diante da natureza continuada das supostas infrações cometidas, apenas seja cabível uma única multa, na linha do que já reconhecido, em casos análogos, pelo STJ, pelo TRF/3 e pela própria PGFN;*
- *a existência de dúvidas quanto à capitulação legal do fato/gradação da punição, que, conforme prelecionam os incisos I e IV do art. 112 do CTN, conduz à interpretação mais favorável ao contribuinte, qual seja, no presente caso, a imposição apenas da sanção prevista no art. 57, III, 'a', da MP n. 2.158-35/2001;*
- *a consideração de que, ainda que se repute inexistente a dúvida suscitada no item anterior, o fato gerador das multas não pode ser alterado em razão da transmissão de declarações retificadoras que não modificam as informações pretensamente incorretas, resultando, inclusive, na necessidade de reconhecimento de decadência em relação à EFD-Contribuições originalmente transmitida no ano de 2017.*

Pois bem. Inicialmente destaque-se que as normas aplicáveis 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), conforme consta do sítio eletrônico oficial do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) (<http://sped.rfb.gov.br/pastalegislacao/show/277>) são:

- **Ato Declaratório Executivo nº 73, 19 de dezembro 2019 (DOU 13.12.2018)** — *Aprova o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições).*
- **Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1 de março 2012** — *Institui a Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita - EFD-Contribuições.*
- **Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010 (D.O.U. 7.7.2010)** — *Institui a Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da Cofins - EFD-Contribuições. (Alterada pela IN RFB nº 1.085, de 2010 e IN RFB nº 1.161, de 2011)*
- **Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 10 de fevereiro de 2010 (D.O.U. 11.2.2010)** — *Adota Tabela de Códigos de Situação Tributária (CST) de PIS/Pasep e da Cofins.*
- **Ato Declaratório Cofis nº 20, de 14 de março de 2012 (DOU 16.03.2102)** — *Aprova o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição previdenciária sobre Receita (EFD-Contribuições)*
- **Ato Declaratório Cofis nº 34, de 28 de outubro de 2010 (DOU 1º.11.10)** — *Aprova o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-Contribuições).*

Dito isto, passa-se a análise das razões de defesa apresentadas pela Recorrente e para tanto, para melhor compreensão adota-se a ordem em que foram apreciadas pelo julgador de 1ª instância.

Alega que não houve quaisquer erros no preenchimento de suas EFDContribuições, porque efetuou os registros correspondentes conforme orientações que constam no Guia Prático da EFD-Contribuições.

Esclarece ser habilitada no RECOF, cujas mercadorias adquiridas com suspensão e que tiveram destinação diversa da prevista no regime especial, sofreram nacionalização, permitindo a apropriação de créditos da não cumulatividade.

Defende que nesses casos, não há orientação específica no guia prático. Então, registrou tais operações no Registro F100 ao invés do Registro C100, sem discordância por parte da Fiscalização; contudo, a Fiscalização alegou ter havido adoção de “procedimentos discrepantes”.

De acordo com a fiscalização a discrepância é relativa ao código informado como base de cálculo do crédito, afirma que Recorrente utilizou o código “13 - Outras Operações com Direito a Crédito” ao invés do código “02 – Aquisição de bens utilizados como insumo”, indicado como correto pela Fiscalização.

Defende que, “ao valer-se do código 13 no registro F100, automaticamente surge a obrigação de, nos registros M105 e M505, dedicados à apuração dos créditos de PIS/COFINS, preencher o campo “DESC\_CRED” (abreviatura de “descrição do crédito”), no qual foi informado que se tratava de operação sujeita ao RECOF”, o que é salutar para a Fiscalização. Caso tivesse utilizado o código 02, estaria

desobrigada de preencher o campo de descrição do crédito e poderia ter sido autuada justamente por esse motivo. Sintetiza o ponto fundamental da sua defesa:

*“Não houve qualquer equívoco por parte da Impugnante ao usar o código 13, e não o 02, para os créditos decorrentes do RECOF. O código 02 se refere ao crédito decorrente da “aquisição do insumo” e, no RECOF, o crédito não nasce no momento da aquisição do insumo, mas da nacionalização do bem, esta que pode ser um insumo ou, como dito, uma mercadoria para revenda. Ou seja, a Impugnante não poderia ter usado o código 02 para os casos autuados, pois haveria (i) para algumas destas situações, um descasamento de informação (a data em que um insumo é adquirido não é a mesma, e é sempre anterior, à data da nacionalização desse mesmo insumo) e, (ii) para outras, a prestação de uma informação errada, pois se referiria a uma aquisição de mercadoria para revenda como “aquisição de insumo”.*

A DRJ concluiu não assistir razão a Recorrente. Entendeu ser o código correto a ser utilizado aquele indicado pela Fiscalização: “02 – Aquisição de bens utilizados como insumo” e fundamentou seu entendimento na pergunta 85 do Perguntas e Respostas EFD Contribuições.pdf3: Regimes especiais, a saber:

*85) Como uma empresa que pratica o RECOF IMPORTAÇÃO fará para registrar os seus créditos, caso efetue venda no mercado interno (neste caso a empresa deve pagar as contribuições incidentes e pode, conseqüentemente, se apropriar dos créditos)? (grifo no original) Constatado que a pessoa jurídica comercializou produtos no mercado interno, sobre o seu valor serão devidas as contribuições, sendo assim essas operações serão informadas com CST tributável (CST 01, 02, 03 ou 05).*

Ocorre que, acerca da matéria enfrentada nos autos, nem o Ato Declaratório Executivo nº 73, 19 de dezembro 2019 (DOU 13.12.2018) que aprovou o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins (EFD-Contribuições) quanto a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1 de março 2012 que institui a - EFD-Contribuições, únicas normas juridicamente válidas, ou seja, aquelas em que houve a manifestação de autoridade, que expressa preceito obrigatório imposto, pelo Fisco, destinado a reger relações jurídicas entre o Estado, Fisco e Contribuinte, capazes de ensejar aplicação de penalidade por apresentação da Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) da Cofins, da Contribuição para o (PIS/Pasep), com informações incorretas, disciplinam de forma expressa e literal qual o código correto para os registros realizados pela Recorrente.

Dessa maneira, não pode ser a Recorrente penalizada por apresentação da Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) da Cofins, da Contribuição para o (PIS/Pasep), com informações incorretas no que diz respeito ao código informado como base de cálculo do crédito o código “13 - Outras Operações

**com Direito a Crédito”** ao invés do código **“02 – Aquisição de bens utilizados como insumo”** indicado como correto pela Fiscalização com fundamento no Perguntas e Respostas EFD Contribuições.

Por ausência de norma jurídica que determine o código correto aplicável aos referidos registros cancelo a penalidade aplicada.

Contudo, em relação aos outros argumentos de defesa apresentados pela Recorrente, razão não lhe assiste, e nos termos do I do §12 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) por concordar com o julgador de 1ª instância, adoto as razões apresentadas, a saber:

*Na sequência, consigna que as demais incorreções apontadas pela Fiscalização não comprometeram a apuração do período porque o indeferimento de créditos se deu por questões de divergência de interpretação sobre o conceito de insumos, não por razões formais.*

*Insurge-se contra as infrações dispostas nos tópicos 1 a 3, definidas como “incorreções no registro em si”, que podem ser explicadas por erros de digitação/parametrização, em ocorrências percentualmente ínfimas perto do total de notas fiscais registradas no período.*

*No Relatório Fiscal consta que somente as situações listadas nos Anexos II e IV efetivamente demandaram algum tipo de providência adicional por parte do Auditor Fiscal, que precisou requisitar informações à impugnante. Não assiste razão ao sujeito passivo: ele não contrapõe as presentes ocorrências, antes as confirma. As infrações à legislação tributária orientam-se pela responsabilidade objetiva, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional.*

*Elas não demandam efetividade dos efeitos do ato praticado para sua caracterização. Desse modo, as penalidades impostas pela autoridade fiscal não podem ser afastadas.*

*A impugnante alega que houve violação à legalidade tributária, porque a penalidade em discussão foi alterada pela própria Receita Federal do Brasil ao longo do tempo, por intermédio do art. 10 da IN RFB nº 1252/2012. Veja-se, conforme já delineado no início do voto, que a Lei nº 9.779/1999 determina em seu art. 16 que:*

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

*A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com redação que lhe fora conferida pela Lei nº 12.873/2013, impunha as seguintes sanções ao descumprimento de obrigações acessórias:*

*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)*

*[...]*

*Por sua vez, a Lei nº 8.218/1991 exibia em seus arts. 11 e 12, II, já com alterações dadas pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, as seguintes redações:*

*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 de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)” (grifo nosso) Com a edição da Lei nº 13.670/2018, o inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 passou a exibir a redação seguinte: 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)*

*(grifo nosso)*

*Como se vê, na evolução das previsões de cunho legal (a legalidade estrita a que se refere o sujeito passivo), a apresentação de registros e arquivos digitais (enquanto obrigações acessórias) com omissões e incorreções sujeitava as pessoas jurídicas às multas previstas no art. 57, III, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.*

*Até a edição da Lei nº 13.670/2018 (que alterou o inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991), era esse o dispositivo que servia de normatização à hipótese específica dos autos (cumprimento de obrigação acessória, voltada à apresentação de registros e arquivos digitais, contendo omissões ou incorreções).*

*Até então, o inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 referia-se genericamente a informações solicitadas ao sujeito passivo (pela autoridade fiscal). Com o advento das alterações introduzidas pela Lei nº 13.670/2018 no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, nova penalidade específica passou a ser imposta às pessoas jurídicas que “omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos” digitais correspondentes a obrigações acessórias.*

*Por tais razões, a IN RFB nº 1252/2012 exibiu, ao longo do tempo, as seguintes redações para o art. 10 controvertido pelo sujeito passivo:*

*Art. 10. A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º acarretará a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.*

*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)*

*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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1876, de 14 de março de 2019) (grifo nosso)*

*Logo, ao contrário do que afirma a impugnante, não se está diante de escolha arbitrária, por parte da Receita Federal e veiculada por intermédio do art. 10 da IN RFB nº 1252/2012, para as penalidades indicadas como impositivas aos sujeitos*

*passivos nas hipóteses de apresentação da EFD-Contribuições com incorreções ou omissões (ora as do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 ora as do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991).*

*Ao contrário, trata-se tão somente de alteração da legislação infralegal (a instrução normativa) para refletir, como é obrigatório, disposições legais introduzidas em nosso sistema normativo. Inexistentes, pois, as ocorrências apontadas pela impugnante, não podendo ser acolhidas, por decorrência, suas alegações.*

*No caso concreto, como a transmissão de parte das EFD-Contribuições objeto dos autos ocorreu em datas anteriores à Lei nº 13.670/2018, a Fiscalização considerou a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, concluindo que:*

*- Para as 6 competências transmitidas na redação anterior à alteração da IN, os valores das multas aplicadas conforme o artigo 57 da MP 2.158/2001 se demonstram menos gravosas, permanecendo, assim, a norma vigente à época; - Já para as demais competências, transmitidas já na vigência atual da IN, não há que se fazer comparação, já que a legislação aplicável é a da data da ocorrência do fato gerador, havendo apenas a exceção mencionada quando ela retroage para beneficiar, que não é o caso dessas competências.*

*Desse modo, reputo correta a conclusão constante do Relatório Fiscal quanto à presente matéria.*

*Ainda, a impugnante argumenta que erros e inexatidões apontados pela autoridade fiscal não trouxeram nenhum prejuízo ao Fisco, razão pela qual a multa aplicada viola a moralidade administrativa, a proporcionalidade e a razoabilidade. Viola também o princípio da vedação ao confisco: a penalidade supera, em muito, o valor dos débitos fiscalizados, infringindo entendimento do STF, segundo o qual é confiscatória a penalidade imposta que supere 100% do tributo devido.*

*Conforme já assinalado anteriormente, o cumprimento de obrigação acessória (na espécie, a EFD-Contribuições) com informações inexatas, incompletas ou omitidas submete o sujeito passivo, no caso concreto, à multa prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a redação da Lei nº 12.873/2013, ou àquela disposta no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670/2018, segundo lhe seja mais favorável, nos termos disciplinados pelo art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional. Igualmente, não subsistem dúvidas de que o contribuinte, obrigado à apresentação de EFD-Contribuições, apresentou-as com informações inexatas, incompletas ou omitidas, nos termos já consignados acima.*

*Logo, do ponto de vista dos arquétipos normativos, os fatos típicos descritos no lançamento de ofício encontram-se perfeitamente subsumidos às respectivas normas de incidência.*

*Reitere-se, pois, que o Código Tributário Nacional, em matéria de infrações à legislação tributária, adota como regra geral a responsabilidade objetiva, que não pode ser afastada sob eventual argumento de boa-fé (a intenção que moveu o agente é irrelevante para a materialização da infração em discussão, bastando prova do fato imputável, como se deu em concreto).*

*O art. 136 preceitua que:*

*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Também se extrai do texto normativo que a responsabilidade por infrações independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato: não se exige que tenha havido, concretamente, prejuízo econômico ao fisco, bastando o potencial de lesão resultante da conduta do agente.*

*Trata-se de norma impositiva que não pode ser afastada pela autoridade administrativa, razão pela qual a alegação de que os erros e inexactidões apontados pela autoridade fiscal não trouxeram nenhum prejuízo ao Fisco faz-se irrelevante para incidência da sanção prescrita pelo legislador, cujo fato gerador autônomo decorre do descumprimento de obrigação acessória específica.*

*Em relação aos princípios da moralidade administrativa, da razoabilidade e da proporcionalidade, anote-se que uma vez positivado o modelo normativo, impõe-se à autoridade tributária aplicá-la, porque o lançamento é atividade vinculada, não lhe competindo apreciar questões que importem, direta ou indiretamente, arguições de inconstitucionalidade do texto normativo.*

*Nesse sentido, o art. 26-A do Decreto n 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF):*

*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.” (grifo nosso) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*Não por outra razão, o tema já foi objeto da Súmula CARF n 2, aprovada pelo Pleno em 2006, e de observação vinculante, como segue:*

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

*Desse modo, faz-se incabível, em sede administrativa, juízos acerca da violação ou não dos princípios da moralidade, razoabilidade e da proporcionalidade, como também não podem ser acolhidos pleitos relacionados à minoração da multa aplicada.*

*No que concerne à alegação de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, reproduzo as palavras de Raquel Cavalcanti Ramos Machado que eliminam o litígio acerca dessa matéria:*

*Há quem confunda, erroneamente, a necessidade de proporção entre o tributo e a capacidade contributiva do contribuinte, com a necessidade de proporção entre a sanção e a capacidade contributiva do infrator. Essa confusão, por sua vez, dá ensejo a outro pensamento equivocado: a ideia de que sanções não podem ter efeito confiscatório.*

*De início, importa deixar clara a ideia de que, se a finalidade da sanção é evitar a prática do ilícito, a sanção não só pode, como deve, ser grave a ponto de imprimir no infrator o sentimento de que a violação da norma lhe trará grande prejuízo. Por conta disso, a sanção não deve ser graduada de acordo com a capacidade contributiva do infrator de maneira tal que, como não será tão grave, o mesmo ainda terá capacidade para infringir novamente a norma.*

*[...]*

*Quanto à possibilidade de sanção com efeito confiscatório também é de se fazer algumas considerações. O que não pode ter efeito confiscatório é o tributo, porque incide sobre um fato lícito, cuja prática, portanto, é aceita pelo ordenamento.*

*Em termos mais diretos, aceitar a atribuição de efeito confiscatório ao tributo seria como aceitar que o tributo pode tolher, por inteiro, a prática de alguns atos lícitos, o que implicaria, em muitos casos, violação ao direito de propriedade e à livre iniciativa. A sanção, ao revés, é aplicada em face da prática de um ato ilícito, que o ordenamento repele. Por conta disso, pode consistir em medida que tolha por inteiro a prática do ato e pode ser confiscatória, exatamente a fim de repeli-lo, sendo válidas, portanto, as sanções que importam em pena de perdimento dos bens envolvidos na prática de infrações que lhes deram origem. (Sanções tributárias. Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética, 2004, p. 375-376).*

*Diga-se, finalmente, que não assiste razão à impugnante em sua tese de que o cancelamento da exigência de ofício não significaria reputar inconstitucionais os dispositivos em tela, importando anular apenas a sua incidência concreta, posto que se trata de evidente sofisma, na medida em que afastar os efeitos da lei para o caso concreto acarreta como efeito inevitável (ainda que assim não anunciado) a declaração de sua inconstitucionalidade incidental.*

*Logo, as penalidades em questão não podem ser canceladas ou reduzidas pela autoridade administrativa sob o argumento de que os efeitos concretos da norma seriam inconstitucionais, ante a existência de expressa vedação legal nesse sentido.*

*Das demais razões de defesa (terceira parte)*

*A defesa aduz que o Auto de Infração excede limites legais. De início, defende a impossibilidade de aplicação de multas diversas sobre a mesma conduta e discorre sobre o regime jurídico das infrações continuadas.*

*Sustenta que, sendo mantida as multas aplicadas, apenas a mais grave delas deve subsistir, no caso, a referente ao mês de outubro de 2018, aplicando-se a analogia penal, com base no art. 71 do Código Penal.*

*Refere a Lista de Dispensa de contestar e recorrer da PFN, baseada na decisão do TRF/3 e na jurisprudência do STJ. Nada colhe a arguição.*

*Ora, no caso da infração cometida, a contribuinte não está sendo apenada em razão de uma mesma falta. A infração constatada (apresentação de EFD-Contribuições contendo informações incorretas) pode até ter a mesma base legal (natural), mas, como é de fácil percepção, os fatos geradores envolvidos (nos 15 fatos geradores questionados) são diversos, assim como suas bases de cálculos.*

*A legislação tributária não apenas recomenda, mas determina que as multas sejam aplicadas isoladamente, em face de cada fato gerador ocorrido. Por outro lado, os arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional - CTN, de hierarquia indiscutivelmente superior ao Código Penal (que considero inaplicável no presente caso), recepcionado como lei complementar pelo inciso III do art. 146 da Constituição Federal - CRFB/1988, prescrevem o seguinte: CRFB/1988.*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*[...]*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; CTN.*

*TÍTULO II – Obrigação Tributária*

*CAPÍTULO I – Disposições Gerais*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...]*

*§ 29 A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 39 A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*[...] CAPÍTULO II - Fato Gerador*

*[...] Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (grifos nossos)*

*Portanto, de acordo com o CTN, e acompanhando regras de interpretação, a norma especial tributária, que possui regramento próprio para as obrigações tributárias (acessórias e principal), afasta normal geral penal (que é estranha aos ditames constitucionais da tributação).*

*A Constituição não deixa dúvidas e é expressa que a matéria tributária relacionada às obrigações tributárias (principais ou acessórias, conforme o CTN), lançamentos tributários e créditos tributários serão tratados por lei complementar, ou seja, há reserva constitucional para a espécie de Lei Complementar para esses fins específicos tributários.*

*Também se observa que a inobservância da obrigação tributária acessória (informar) se converte em obrigação tributária principal quanto à penalidade aplicável. O CTN não deixou lacunas (não há omissões ou obscuridades para o caso em concreto), nem mesmo sobre a interpretação da legislação tributária. E o próprio CTN (arts. 108 e 111) define todos os nortes para a aplicação da legislação tributária, e ela se dá no âmbito do direito tributário (que é exclusivamente o caso aqui tratado). Incabível o uso de analogia em regramento tributário não omissivo, nem há permissão de interpretação não literal da norma tributária para dispensa do cumprimento de obrigação acessória.*

*Quando na lei tributária há dúvidas a respeito da legislação tributária aplicável, não há que se aplicar legislação extravagante, fora do contexto constitucional tributário.*

*Portanto, não é o caso da aplicação analógica do Código Penal a tais casos. Porém, quando duas normas tributárias possam ser aplicadas no caso de infração tributária, o CTN impõe a mais favorável ao sujeito passivo, que foi o que a autoridade fiscal fez ao analisar a norma tributária mais benéfica (nem aqui há que se buscar algo no Código Penal, a norma mais benéfica aplicável é também a tributária existente, mais benéfica, e não uma legislação extravagante e inaplicável constitucionalmente).*

*Nesse sentido:*

#### *CAPÍTULO IV – Interpretação e Integração da Legislação Tributária*

*Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo. Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a eqüidade.*

*§ 19 O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§ 29 O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

*[...]*

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

*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. (grifos nossos)*

*Dessa forma, a alegação da contribuinte quanto à dispensa de recorrer por parte da PFN baseada numa decisão judicial isolada interpartes a qual não tem ela como beneficiária, não me convence, e pelos motivos já expostos no início deste voto em relação às decisões não vinculantes, não vejo o que reverter aqui também. Prossegue a defesa argumentando que, em havendo dúvida quanto à capitulação do fato/graduação da penalidade aplicável há necessidade de aplicação da multa menos severa.*

*Invoca o cancelamento das multas aplicadas ou a sua redução. Conforme já reproduzido, a Fiscalização observou a retroatividade benigna. Na informação fiscal restou consignado que: No caso da fiscalizada, fazendo-se essa comparação [retroatividade benigna], tem-se o seguinte:*

*- Para as 6 competências transmitidas na redação anterior à alteração da IN, os valores das multas aplicadas conforme o artigo 57 da MP 2.158/2001 se demonstram menos gravosas, permanecendo, assim, a norma vigente à época;*

*- Já para as demais competências, transmitidas já na vigência atual da IN, não há que se fazer comparação, já que a legislação aplicável é a da data da ocorrência do fato gerador, havendo apenas a exceção mencionada quando ela retroage para beneficiar, que não é o caso dessas competências.*

*Assim, improcedente o pedido de cancelamento das multas porque a retroatividade benigna foi corretamente observada pela Fiscalização.*

*Ainda, aduz que a declaração retificadora que não retifica não altera prazo para punição, havendo decadência em relação às declarações originalmente transmitidas em 2017, já que todas as competências fiscalizadas (outubro/2017 a dezembro/2018) estão abrangidas pelo “período de vigência” da multa do art. 57 da MP n. 2.158-35/2001.*

*O gravame da multa com base nas declarações retificadoras só pode ser admitido como punível pela prestação de informações incorretas se essas informações incorretas estiverem sendo veiculadas, pela primeira vez, na própria declaração retificadora. Do contrário, ou seja, caso a informação tida por incorreta tenha sido lançada na declaração original, é a data de transmissão dessa declaração original que importa, para fins da configuração do ilícito tributário. Refere novamente a Lista de Dispensa de contestar e recorrer, da PFN.*

*Não concordo com a tese da defesa. A declaração retificadora tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e a substitui integralmente, ressalvadas as exceções dispostas no art. 11 da IN RFB nº 1252/2012. Deve conter todas as informações anteriormente declaradas com as alterações e exclusões necessárias, e informações adicionais, se for o caso. Logo, a multa é imposta com base na legislação de regência na data de entrega da última declaração aceita pela Administração Tributária e não pela data da declaração original, como defende a impugnante.*

### **Conclusão**

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário em parte para cancelar a penalidade aplicada aos registros de documentos informado como base de cálculo do crédito o código **“13 - Outras Operações com Direito a Crédito” vinculados ao Recof.**

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**