



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15173.720077/2017-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.086 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2019
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente SAMARCO MINERACAO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

FALTA EM OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES.
MULTA ISOLADA

Para o exercício de 2013, as pessoas jurídicas que apurassem o IRPJ pelo lucro real estavam obrigadas a entregar EFD-Contribuições, sem prejuízo da obrigatoriedade do DACON. Estas obrigações prestam informações distintas, sendo que a EFD-Contribuições fornece um conjunto de informações que a sua ausência não pode ser suprida pelo DACON, daí a necessidade de ambas.

A entrega de EFD-Contribuições com informações zeradas enseja a aplicação da multa prevista no art. 57, III da MP nº 2.158-35.

CONFISCO. PROPORCIONALIDADE DA MULTA.

Análise da dosimetria da pena de multa em cotejo com seu possível efeito confiscatório e desproporcionalidade em relação à gravidade da infração demandaria o afastamento da regra por inconstitucionalidade, caso constatado estes elementos, situação que não pode ser enfrentada em sede de processo administrativo por expressa vedação legal (Decreto nº 70.235/1972), bem como enunciado da Súmula nº 02 do CARF.

SUPERVENIÊNCIA. REDUÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE BENÍGNA.

Na superveniência de alteração legislação alterando o critério quantitativo das sanções tributárias, passando a ser mais benéfica, tratando-se de ato ainda não definitivamente julgado, é de ser reconhecida, de ofício, a retroatividade benéfica para reduzir as multas aplicadas para fatos anteriores à nova sanção. Inteligência do art. 106, II, "c", CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para fins de aplicar a penalidade prevista no art. 12, II da Lei 8.218/1991 em homenagem à retroatividade benigna das sanções pecuniárias, conforme o art. 106 do CTN..

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 02-06) lavrado para constituir multa isolada em razão da entrega de EFD - Contribuições com informações omitidas, referentes ao exercício fiscal de 2013, nos termos do art. 57, III da MP nº 2.158-35 para as declarações apresentadas até 24/10/2013 e art. 57, III, "a" da MP nº 2.158-35 com a nova redação conferida pela Lei nº 12.873/2013 para as declarações entregues após 24/10/2013.

Neste mesmo período, a Contribuinte estava submetida à forma de apuração do imposto sobre a renda pelo Lucro Real, portanto, estava obrigada a entregar, além do DACON, a Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 08-13, referida Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições foi entregue, pelo Contribuinte, com todas as informações com valor zero, subsumindo-se ao fato gerador da sanção pecuniária prevista no art. 57, III da MP 2128-35, cuja materialidade prevista é cumprir obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Durante o exercício de 2013 a dosimetria da pena foi modificada, gerando a seguinte composição quantitativa:

- para as declarações entregues entre 01/01/2013 e 24/10/2013 (art. 57, inciso III, com redação pela Lei 12.766/12): 0,2%, não inferior a R\$ 100,00, sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada;

- para as declarações entregues após 24/10/2013 (art. 57, inciso III, alínea a, com redação pela Lei 12.873/13): 3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário.

Neste diapasão, foi lavrado auto de infração em razão da apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas na monta de R\$ 127.353.955,56 (cento e vinte e sete milhões, trezentos e cinquenta e três mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e cinquenta e seis centavos).

Notificada da infração, a contribuinte, ora Recorrente, apresentou impugnação (fls. 47-83) para instaurar o contencioso administrativo, argumentando, em síntese:

- a RFB já havia consolidado o entendimento para o ano 2012 de que não seria cabível a presente autuação, o que configura nestes autos alteração do critério jurídico do lançamento, com ofensa ao art. 146 do CTN, já que para o exercício em referência a EFD-Contribuições também foi entregue com informações zeradas, porém, não houve aplicação da multa isolada;

- isso justamente porque inexistiu qualquer conduta omissiva por parte do contribuinte e, por conseguinte, qualquer prejuízo ao Fisco. Se naquele momento a Fiscalização entendeu que não havia prejuízo a entrega das EFDs- Contribuições com informações zeradas, a alteração agora do critério jurídico, fere o art. 146 do CTN;

- não houve qualquer conduta omissiva, pois os valores supostamente omitidos foram devidamente declarados em DACON;

- os valores informados em DACON, inclusive, serviram de base de cálculo da multa, pois de lá foram extraídos os valores das transações comerciais;

- a suposta omissão de declaração não se subsume à hipótese descrita no art. 57, III, da MP nº 2.158-35/2001 haja vista que os valores foram devidamente apontados em DACON, o que atrai a aplicação do art. 112 do CTN e leva ao cancelamento da autuação;

- não ocorreu qualquer falta de recolhimento de tributo e, portanto, o suposto inadimplemento não incorreu em qualquer prejuízo ao erário, já que houve a entrega de todos os DACONs do período, que já contém as mesmas informações;

- com base no art. 113, § 2º do CTN, sendo uma obrigação instrumental, somente seria devida a multa se tivesse a questão obstado a fiscalização, o que não é o caso, pois foi possível ao Fisco verificar, a partir dos DACON's apresentados em 2013 acrescidos da respectiva documentação suporte, todas as informações pertinentes à apuração do PIS e COFINS relativos ao aludido período

- a multa é mais onerosa para o contribuinte que entrega declaração com incorreções do que para o contribuinte que simplesmente não entrega nada, mesmo após intimação, ou entrega fora do prazo, conforme art. 57, I da MP nº 2.158-35/2001, ainda mais se considerando que as informações foram prestadas no DACON;

- a entrega de informações zeradas, especialmente quando os valores foram declarados em outro demonstrativo, não poderia ser interpretada como omissão de informações em declaração, mas sim como uma efetiva ausência de entrega da declaração;

- defende, subsidiariamente, a aplicação analógica do art. 8º-A, II do Decreto Lei nº 1.598/77 (com redação dada pela Lei nº 12.973/14) que estabelece multa de 3% sobre valores omitidos, inexatos ou incorretos na entrega do Lalur digital, com a limitação da multa em R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

- em casos análogos, própria legislação tributária limita a aplicação de multa por meio da inclusão de travas sobre o lançamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias;

- pugna pela aplicação do art. 108 do CTN para admitir a trava imposta pela Lei nº 12.973/04 sobre o presente lançamento, sob pena de afetar a harmonia do Sistema Tributário, além de ofender princípios caros como a razoabilidade e a proporcionalidade.

- afirma haver equívoco na base de cálculo da multa, visto que foi adotado um conceito de 'transação comercial' equivocado e que majora indevidamente a base de cálculo da multa ora lançada;

- neste contexto, até 24/10/2013 a base de cálculo da multa era o faturamento do mês anterior, com alíquota de 0,2%. Na nova redação, a alíquota subiu para 3% justamente porque a base de cálculo foi alterada para "transações comerciais";

- se a alíquota subiu, isso se deu porque a base de cálculo "transações comerciais", conceitualmente, é inferior ao conceito de faturamento;

- afirma ainda não haver base legal para aplicação da multa para declarações anteriores à agosto de 2013, pois a redação do dispositivo prevendo a aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, apenas foi introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1387/ 2013 publicada em 21 de agosto de 2013;

- sem esta previsão, inexistia dispositivo na regulamentação da EFD-Contribuições (IN RFB nº 1.252/12) que determinasse que eventuais multas a serem lavradas deveriam tomar por base as penalidades previstas na MP nº 2.158-35.

- por fim, defende o caráter confiscatório, desproporcional e irrazoável da multa isolada, na medida em que a aplicação de multa de R\$ 127 milhões de reais pelo mero descumprimento de obrigação acessória, especialmente porquanto neste caso: i) o valor atribuído não se vincula a nenhum descumprimento de tributo a pagar e; ii) não foi verificado nenhum prejuízo ao erário porquanto os dados foram analisados e validados em DACON; iii) o valor cobrado supera em muito o valor do tributo potencialmente a ser verificado pela fiscalização como devido.

Em 20/03/2018 a 2ª Turma da DRJ/RJO proferiu o Acórdão 12-96.823 (fls. 804-815), para julgar improcedente a impugnação, restando assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 12/03/2013, 11/04/2013, 14/05/2013, 14/06/2013, 12/07/2013, 14/08/2013, 13/09/2013, 14/10/2013, 14/11/2013, 13/12/2013, 08/01/2014, 14/02/2014

Obrigação Acessória. EFD-contribuições. Omissões. Multa. Cabível a multa prevista no art. 57, inciso III, da MP nº 2.158-

35/01, quando, em cumprimento de obrigação acessória, o contribuinte entrega

EFD-contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/03/2013, 11/04/2013, 14/05/2013, 14/06/2013, 12/07/2013, 14/08/2013, 13/09/2013, 14/10/2013, 14/11/2013, 13/12/2013, 08/01/2014, 14/02/2014

Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Como razões de decidir, apresentou os seguintes fundamentos:

- Afasta as alegações de nulidade e de cerceamento de defesa, bem como da alteração de critério jurídico pois a fiscalização anterior, em nenhum momento, aprecia a aplicabilidade da multa aplicada nestes autos;

- a lei manda aplicar a multa de 3% sobre o valor das transações correspondentemente afetadas. Observe-se que na redação imediatamente anterior do art. 57, III da MP nº 2.158-35/2001, dada pela Lei nº 12.766/12, esta multa correspondia a 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da EFD;

- a multa é aplicada em face da entrega de declaração com informações inexatas, omitidas ou incompletas. O fato alegado de que houve entrega de DACON com os créditos tributários devidos e, assim, não houve prejuízo ao erário em nada modifica a situação;

- não foi lavrado auto de infração para constituir crédito tributário, tão-somente fora aplicada a penalidade pecuniária legalmente prevista, em razão de descumprimento de obrigação de fazer;

- inaplicável o art. 112, CTN, pois há uma perfeita subsunção dos fatos à capitulação legal punitiva, não havendo dúvida quanto a este aspecto. Nem há dúvida quanto “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”, porque ficou caracterizada violação de obrigação acessória, na medida em que a contribuinte entregou EFD-contribuições com todos os valores zerados, durante todo o ano-calendário;

- sobre os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não-confisco, afirma que questões de inconstitucionalidade não são oponíveis na esfera

administrativa como já se encontra, aliás, expresso no diploma que rege o processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72);

- também julga não ser possível alterar a capitulação da multa, nem mesmo com base no art. 8º-A do Decreto-Lei 1.598/1977 porque as hipóteses ali previstas não subsumem ao presente caso;

- sobre a concepção de “transação comercial”. Não há tal inadequação, ao contrário, a interpretação dada ajusta-se ao caso, pois se trata de EFD-contribuições, obrigatória para empresas sujeitas à tributação do IRPJ com base no Lucro Real, caso em que as receitas e despesas, decorrentes de vendas e compras e similares, são igualmente importantes para o regime da não-cumulatividade do PIS/Cofins;

- não há como restringir o conceito para venda de bens e serviços, uma vez ser vedado ao intérprete distinguir onde o legislador não o fez;

- para as declarações de janeiro/2013 a junho/2013, não é possível se falar em ausência de capitulação legal, pois a multa está prevista no art. 57, inciso III, da MP nº 2.158-35/01, com a redação dada pela Lei nº 12.766/12 e não na Instrução Normativa;

- quanto ao argumento de que não há base legal para a multa, pois aplicada pelo art. 10 da IN RFB 1.252/2012, afirma que os dispositivos relativos a tal desiderato contidos em IN devem ser vistos como meramente procedimentais ou interpretativos, nunca como incluindo, alterando ou revogando novas hipóteses de incidência de penalidade, campo próprio de reserva legal.

Cientificada da decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 826-865), repisando tudo o quanto dito em sua impugnação, acrescentando apenas que em 2018 foi editada a Instrução Normativa nº 1.803/2018 para conceituar o valor das "transações comerciais" para fins de aplicação da multa, consistindo ao valor das operações omitidas.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

O recurso voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos da legislação, e merece conhecimento para análise e julgamento.

A controvérsia restringe-se na aplicação de multa isolada por falta cometida em obrigação acessória, conforme previsão do art. 57, III, "a" da MP nº 2.158-35, cujo critério material da hipótese de incidência é a entrega de declaração com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

O consequente da norma sancionatória pela prática desse ato ilícito, notadamente seu critério quantitativo, passou por alterações, passando a ter duas redações no período autuado:

- para as declarações entregues entre 01/01/2013 e 24/10/2013 (art. 57, inciso III, com redação pela Lei 12.766/12): 0,2%, não inferior a R\$ 100,00, sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada;

- para as declarações entregues após 24/10/2013 (art. 57, inciso III, alínea a, com redação pela Lei 12.873/13): 3%, não inferior a R\$ 100,00, do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário.

A EFD-Contribuições foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1052/2010 e trata de declaração no contexto da escrituração digital - SPED, contendo a escrituração do conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como os custos, despesas, encargos e aquisições sobre os quais podem ser apurados créditos da não cumulatividade das contribuições para o PIS e para a COFINS.

Conforme art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1252/2012, a EFD-contribuições *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.*

Assim, a entrega da EFD-Contribuições em relação à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, passou a ser obrigatória para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, como no caso concreto.

Saliente-se que documentos e operações da escrituração representativos de receitas auferidas e de aquisições, custos, despesas e encargos incorridos, serão relacionadas no arquivo da EFD-Contribuições por operação e em relação a cada estabelecimento da pessoa jurídica, embora a escrituração das contribuições sociais e dos créditos seja efetuada de forma centralizada, em arquivo único mensal.

Por sua vez, o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) foi instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004 com o objetivo de entregar à Fazenda Pública informações consolidadas referente à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins) não-cumulativa, restando o contribuinte obrigado, ainda, a manter controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições, bem como dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos.

Estavam obrigadas à entrega do Dacon as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos regimes cumulativo e não-cumulativo, vindo a ser revogada apenas a partir de 2014, com a Instrução Normativa RFB nº 1.441/2014.

Perceba que há uma diferença substancial entre as declarações, na medida em que no Dacon se informa dados consolidados das receitas, custos, despesas e encargos relacionados com as contribuições ao PIS e à COFINS, enquanto que na EFD-contribuições há um conjunto de informações muito maior, como cada documento fiscal e escrituração das

operações de todas as receitas auferidas e dos custos e despesas incorridos por cada estabelecimento da pessoa jurídica para fins de apuração das referidas contribuições.

Desta feita, não merece guarida as alegações da Recorrente de que a aplicação desta presente multa é indevida, haja vista que o Dacon apresentado no período supriu toda a informação omitida na EFD-Contribuições, já que, em princípio, as informações não são as mesmas e a Recorrente não se desincumbiu de comprovar que as mesmas informações consolidadas prestadas no Dacon do período, são as mesmas informações, em que pese zeradas, que seriam prestadas na EFD.

Caso as informações prestadas no Dacon fossem as mesmas que na EFD-Contribuições, seriam informações sobrepostas e bastaria replicar as informações. Contudo, justamente por haver mais informações, mensalmente a Recorrente foi entregando declarações com informações zeradas e cerca de quatro anos depois ainda não havia realizado retificações, o que culminou na lavratura do auto de infração.

Em decorrência, por não se tratar da mesma informação, também não merece prosperar a afirmação de que não houve prejuízo ao erário, isso porque esta sanção, por ser isolada, independe de demonstração de prejuízo ou mesmo da exigência de tributo e, ainda, o fato gerador da multa não faz esse juízo de valor, basta incorrer na hipótese de incidência, qual seja, cumprir obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, para instaurar a relação jurídico tributária de pagamento da multa.

O fato de a fiscalização ter se utilizado dos valores consolidados informados no Dacon para apurar a quantificação da multa, não implica na afirmação de que as informações são as mesmas, nem de que o Fisco teria aceito o Dacon como substituição da EFD-Contribuições. Isso porque o Dacon foi recepcionado tal como ela é, e no mesmo período também era exigida a entrega da EFD-contribuições.

Ademais, os valores extraídos do Dacon serviram de base de cálculo para apuração dos valores das transações comerciais, mas a hipótese de incidência da multa continua sendo a omissão de informação na EFD-contribuições.

Por fim, justamente por ter incorrido em hipótese específica de sanção pecuniária prevista no art. 57, III, "a" MP nº 2.158-35/2001 (art. 57, inciso III, com redação durante a vigência da Lei 12.766/12), por remissão expressa da Instrução Normativa nº 1252/2012, por seu art. 10, não é possível realizar a capitulação da sanção para outra hipótese, correspondente à ausência de declaração, pois o fato é que houve declaração, porém com informações omitidas ou inexatas.

Pela mesma razão, também não é possível aplicar, por analogia, a sanção prevista no art. 8º-A, II do Decreto Lei nº 1.598/77 (com redação dada pela Lei nº 12.973/14) que estabelece multa de 3% sobre valores omitidos, inexatos ou incorretos na entrega do Lalur digital, com a limitação da multa em R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). Nem poderia ser, já que há uma previsão expressa para o fato praticado, não havendo, portanto, lacuna e, pior, se houvesse lacuna não seria nem possível a aplicação de sanção por analogia.

Pelas mesmas razões, não é possível aplicar alguma trava para limitação da quantificação da multa por descumprimento de obrigações acessórias, como há em casos análogos, na medida em que a hipótese normativa para o caso em análise não prevê nenhuma trava para fins de limitação da multa.

Quanto ao conceito de "transações comerciais" para fins de determinação da base de cálculo, ao contrário do que afirma a Recorrente, relaciona-se com todas as operações praticadas pelo sujeito passivo no período objeto de declaração, transações estas que influiriam na apuração das contribuições, daí que a quantificação da multa se faz por transação comercial omitida na declaração. Como a declaração foi zerada, todas as transações comerciais foram omitidas.

Transações comerciais é mais amplo do que faturamento ou receita de vendas, justamente para se poder quantificar esta sanção para as pessoas jurídicas que não possuem faturamento, nem receitas de vendas, por desenvolverem, por exemplo atividades imunes a impostos.

O simples fato de que a base anterior era o faturamento, com aplicação de alíquota de 0,2%, não gera necessariamente a conclusão de que o conceito de "transações comerciais" corresponde a universo quantitativo inferior ao faturamento, somente porque a alíquota passou a ser 3% aplicada sobre essa nova base de cálculo, na medida em que pode ter sido intenção do legislador aumentar tanto a base de cálculo quanto a alíquota da sanção.

Também não prospera a afirmação de que não havia base legal para aplicação da multa para declarações anteriores à agosto de 2013, pois a redação do dispositivo prevendo a aplicação das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, apenas foi introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1387/2013 publicada em 21 de agosto de 2013, isso porque a sanção decorre de instrumento normativo com status de lei, especificamente o art. 57, III, "a" MP nº 2.158-35/2001 (art. 57, inciso III, com redação durante a vigência da Lei 12.766/12)

Quanto à aplicação do art. 146, CTN como proteção da confiança do contribuinte em razão da alteração de critério jurídico, também não prospera o argumento. Na citada autuação referente ao exercício de 2012, conforme se constata do TVF deste outro auto de infração, com glosas de crédito, juntado em fls. 369-377, não houve análise do ato ilícito observado nestes autos, nem mesmo há menção sobre se a EFD-Contribuições com informações zeradas estariam sujeitas à sanção ou não.

Para a aplicação do art. 146 do CTN, como instrumento de proteção do contribuinte, em homenagem à boa-fé e segurança jurídica, é preciso que tenha havido uma manifestação expressa da administração tributária acerca da interpretação dada à aplicação jurídica sobre determinada situação regida por legislação tributária. Trata-se da qualificação jurídica dada pelo intérprete que, ao rever sua posição, altera o critério jurídico. Esta mudança só pode ter aplicação para os fatos geradores praticados após a alteração do critério, *verbis*:

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.

Verifica-se dos autos e da outra autuação juntada pela Recorrente, que não houve uma manifestação da fiscalização acerca da não aplicação desta multa sobre este mesmo fato jurídico que fora praticado em 2012, nem mesmo se pode afirmar que a fiscalização analisou este fato, mas não considerou como um ilícito. Isso porque aquele auto de infração foi

lavrado para glosar créditos de PIS e COFINS, realizado com base nas operações (se no processo produtivo ou não) da contribuinte e seus controles por planilhas, no contexto de apuração de créditos de PIS e COFINS, situação nem mencionada pelo presente auto de infração, que consiste tão somente em constituir multa isolada.

Este entendimento também é manifestado por Luís Eduardo Schoueri¹ quando leciona *que se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte, (...), seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização.*

Quanto a dosimetria da penalidade, em que pese também sentir ser de valor exorbitante, atingindo o patamar de 127 milhões de reais, o que poderia, em tese, ofender a proporcionalidade entre a gravidade da conduta ilícita praticada e a sanção aplicada, a hipótese legal desta sanção prevê seus critérios quantitativos sem colocar nenhum tipo de limite ou trava.

Para se afastar a aplicação de sanção prevista em lei sob o argumento de falta de proporcionalidade ou de confisco, necessariamente, implicaria a declaração de inconstitucionalidade da lei, discussão esta que só pode ser travada perante o Poder Judiciário, e não na esfera administrativa, conforme previsão do Art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, bem como o enunciado da Súmula nº 02 deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 2

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

Da retroatividade benigna das penalidades tributárias

Outrossim, convém salientar que recentemente, em 14 de março de 2019, foi publicada uma instrução normativa remetendo a aplicação da sanção aqui em análise para a previsão de outra lei, mais precisamente o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

Trata-se da Instrução Normativa RFB nº 1876, de 14 de março de 2019 que realizou alterações na Instrução Normativa RFB Nº 1252/2012, já tratada aqui neste voto, como a IN que trata da EFD-Contribuições.

O art. 10 da IN 1252/2012 que fazia remissão ao art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, para fins de aplicação das sanções nela prevista em casos de apresentação da EFD-Contribuições com incorreções ou omissões, exatamente a sanção pecuniária aplicado neste auto de infração, sofreu alterações, passando a ter a seguinte redação:

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)

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016. p.

Analisando o art. 12 da Lei nº 8.218/1991, constata-se que a penalidade prevista para o caso concreto, isto é, entrega de declaração com incorreção ou omissão, é a prevista em seu inciso II:

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)

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)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018) (grifei)

Note, assim, que a alíquota da sanção passou a ser de 5%, alterando-se também a base de cálculo para 5% do valor da operação omitida ou incorreta. Entretanto, interessante notar que agora existe uma limitação para esta multa, já que não pode ultrapassar o patamar equivalente a 1% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração.

Neste diapasão, é de se aplicar a retroatividade benigna das sanções quando uma norma superveniente confere para infração uma penalidade mais branda, aplicando-se este limite, nos termos do art. 106, II, "c" do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifei)

Portanto, é de se aplicar para o caso concreto, de ofício, a penalidade prevista no art. 12, II da Lei 8.218/1991 em razão do que dispõe o art. 106 do CTN

Isto posto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar parcial provimento, para fins de aplicar a penalidade prevista no art. 12, II da Lei 8.218/1991 em homenagem à retroatividade benigna das sanções pecuniárias, conforme o art. 106 do CTN.

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator