



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

Processo nº 10166.727885/2012-09
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1001-000.033 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 27 de outubro de 2017
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO (FCONT)
Recorrente CAL COMBUSTIVEIS AUTOMOTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUTOS COM TODOS OS ELEMENTOS. INOCORRÊNCIA.

Improcede a alegação de cerceamento do direito de defesa, se os fatos descritos, bem assim os fundamentos legais em que se assentam o procedimento fiscal, não contêm qualquer óbice à apresentação dos argumentos de defesa.

MULTA POR ATRASO NO CUMPRIMENTO. EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº. 49.

A denúncia espontânea não afasta a aplicação da multa por atraso no cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Aplicação da Súmula CARF nº. 49. Assim, impossível aplicar-se o benefício previsto no art. 138 do CTN no caso de multa por entrega de FCONT em atraso.

MULTA COM EFEITO DE CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº. 2

Aplicação da Súmula CARF nº. 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

FCONT. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO.

A obrigatoriedade de apresentação do FCONT decorre da opção pelo RTT na DIPJ e alcança as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LEGALIDADE. ATO ADMINISTRATIVO.

Em se tratando de obrigação tributária acessória, a lei estabelece as linhas gerais, cabendo ao ato administrativo especificar conteúdo, forma e periodicidade.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO FCont. ENTREGA INTEMPESTIVA. CABIMENTO.

Mantem-se a aplicação da multa por atraso na entrega do FCont quando inexisterem razões previstas em lei ou normas que, diante das razões apresentadas pela interessada, justifiquem o afastamento da mesma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente), Edgar Bragança Bazhuni, Eduardo Morgado Rodrigues e Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Brasília (DF), mediante o Acórdão nº 03-51.059, de 28/02/2013 (e-fls. 49/55), objetivando a reforma do referido julgado.

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada Notificação de Lançamento (e-fl. 24) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$45.000,00 a título de multa de ofício isolada por nove (09) meses de atraso na entrega em 10/08/2012 do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), do ano-calendário de 2010, cujo prazo final era 30/11/2011.

O lançamento teve o seguinte enquadramento legal: Arts. 16 da Lei nº 9.779/99; 57, inciso I, da Medida Provisória 215835/01; art. 2º da Instrução Normativa RFB 967/09.

Em homenagem à economia processual, adotarei parte do Relatório constante no referido Acórdão de primeira instância, pelo que peço vênia para transcrevê-lo:

Inconformada com a presente exigência fiscal, a autuada apresentou impugnação ao lançamento arguindo a nulidade da Notificação de Lançamento por não atender aos requisitos do art. 11 do Decreto 70.235/72, além do fato da exigência fiscal, criada a partir de março de 2011, aplicar-se retroativamente a todo o ano de 2011.

Nesse sentido, discorre:

“Por outro lado, ao não indicar o preceito legal em que se baseou, mas indicar uma Norma Legal não aplicável ao caso, a IN 967/09, que fora alterada e a regra impositiva substituída por outra, o lançamento fiscal cerceou a defesa, e ainda é nulo por vício formal e material, porque deixou de indicar o preceito legal aplicável ao caso.

Pela instrução indicada na norma legal não havia obrigação da empresa para a apresentação e, portanto, a multa é indevida e ilegal, incidindo nas nulidades do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.”

Observa que a apresentação do FCONT era obrigatória, conforme IN RFB 967/2009 e 970/2009, apenas quando houvesse a situação da empresa ter procedido a lançamento contábil com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária em vigor no dia 31/12/2007, conforme exigência do RTT-Regime Tributário de Transição. A exigência da apresentação do FCONT para quaisquer situações surgiu apenas com as alterações promovidas pela IN RFB nº 1.139, de 28/03/2011.

Considerando o princípio da anualidade, as obrigações principal e acessória somente podem ser exigidas a partir do exercício seguinte ao de sua instituição ou alteração. No caso, com o FCONT apresenta informações para período anual, a norma editada em março de 2011 somente poderia vigorar para fatos geradores a partir de 2012.

Ressalta que a multa em questão não foi criada por lei, sendo que a art. 16 da Lei nº 9.779/99 diz apenas que a Receita Federal poderá criar obrigações acessórias, entendendo ser necessária uma norma legal específica, conforme preceitua a própria Constituição federal em seu art. 5º, inciso II.

Assim o ato é nulo de pleno direito, porque não atende ao que a legislação fiscal determina para sua natureza, infringindo preceitos de ordem pública (art. 37 da Constituição Federal) e princípios claros de Direito Tributário.

No mérito alega, em síntese; que apresentou a Controle Fiscal Contábil de Transição-FCont em atraso, porém espontaneamente, conforme disciplinado no art. 138 do CTN. Nesse sentido, cita doutrinadores e vasta jurisprudência.

Discorre sobre as infrações de natureza continuada, e registra que:

“No caso presente, o fato gerador tributário constitui-se apenas um fato gerador conforme indicado na Notificação, qual seja, “a falta de apresentação no prazo do FCONT.”

[...]

A aplicação de várias multas como realizado neste Auto de Infração, uma para cada mês de atraso, contraria o Direito Pátrio, merecendo sua nulidade.”

Destaca as dificuldades para preenchimento do FCONT, erros nas versões dos programas geradores de declaração e de validações eletrônicos disponibilizados.

Por fim, ressalta a onerosidade excessiva do valor da multa, ante a vedação da utilização de tributo como forma de confisco, de acordo com art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Ante todo o exposto, entendendo demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado.

A DRJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e considerando que empresa entregou suas Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-DIPJ pelo critério do lucro real, e que efetuou a entrega da escrituração Fcont de forma espontânea, ou seja, antes de qualquer procedimento de ofício, **julgou procedente em parte o lançamento**, com a redução da multa, conforme parte final do voto, a seguir transcrita:

Desta forma, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra “c”, do Código Tributário Nacional-CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgados quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Como a interessada apresentou sua última Declaração de Informações da Pessoa Jurídica-DIPJ (fls.48) apurando lucro real, deve a multa objeto do presente processo ser ajustada para o montante de R\$ 13.500,00, previsto na alínea “b”, do inciso I, do art. 57 da Medida Provisória 2158-35/ 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766/2012, e com a redução prevista no parágrafo 3º do mesmo artigo, resultando no montante de R\$ 6.750,00.

Eis a ementa do Acórdão:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO.

Antes da lavratura de auto de infração, não há que se falar em violação ao princípio do contraditório, já que a oportunidade de contradizer o fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO FCont. ENTREGA INTEMPESTIVA. CABIMENTO.

Mantem-se a aplicação da multa por atraso na entrega do FCont quando inexisterem razões previstas em lei ou

normas que, diante das razões apresentadas pela interessada, justifiquem o afastamento da mesma.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. ESPONTANEIDADE. INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL.

A entrega da Declaração, intempestivamente, embora feito o recolhimento dos tributos devidos, não caracteriza a espontaneidade, com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação.

O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA.

Lei nova que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgado. Redução da multa em função da nova redação da legislação.

Ciente da decisão de primeira instância em 22/07/2013, conforme Aviso de Recebimento à e-fl. 59, a recorrente apresentou recurso voluntário em 20/08/2013 (e-fls. 60/80), conforme carimbo de recepção à e-fl. 60.

No recurso interposto, a recorrente apresenta os argumentos apresentados em sede de primeira instância.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni

O recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Observo, inicialmente, que não há discussão quanto ao atraso ter efetivamente ocorrido.

Trata-se de uma repetição dos argumentos apresentados em sede de primeira instância. Estes argumentos foram fundamentadamente afastados, pelo que peço vênia para

transcrever o excerto, a seguir, do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-o desde já como razões de decidir, em cumprimento ao disposto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999:

Preliminarmente não há que se falar em nulidade do lançamento quando todos os requisitos previstos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/19972, foram observados na ocasião da lavratura do auto de infração, *verbis*:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Além disso, o art. 59 do referido decreto, que regula o Processo Administrativo Fiscal, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, *verbis*:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Registra-se que a preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feita da notificação de lançamento, sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada, como no caso. E mais, o impugnante articulou perfeitamente a sua defesa, não demonstrando qualquer dúvida quanto ao ilícito fiscal que lhe foi imputado.

No presente caso, não foi negado ao contribuinte o direito de discordar com a autuação. De fato, com a apresentação da impugnação ao lançamento, conhecida e ora analisada, foi dado ao requerente a oportunidade de defender-se e mais, foi-lhe também garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor.

Dessa forma, não se observando as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estando o lançamento revestido dos elementos exigidos pelo art. 142 do código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), rejeitam-se a preliminar de nulidade argüida pelo interessado.

No entanto, a recorrente questionou a decisão da DRJ, nos seguintes pontos:

Primeiro, alega que *"A impugnação apresentou algumas deficiências na Notificação do Lançamento fiscal, especialmente na capitulação legal da legislação que foi aplicada na autuação, no entanto, a r. decisão a quo não levou em consideração essa situação, que sem sombras de dúvidas implica num cerceio de defesa"*.

Este ponto foi questionado pela recorrente em relação ao mérito e será objeto de análise mais adiante.

Segundo, alega que a decisão, ao afirmar que não existe o cerceio de defesa, "*contraria frontalmente os princípios de Direito da Administração, com supedâneo no art. 37 da Constituição Federal e que foi regulamentado na Lei nº 9.784/99, disciplinando o Processo Administrativo Federal*". E acrescenta:

Portanto, cercear a defesa não é somente aquelas apontadas na decisão ora recorrida, mas qualquer outra que tolhe do contribuinte a informação necessária à sua ampla defesa e do contraditório. São princípios do Direito.

Nesse aspecto, o procedimento fiscal é deficiente e nulo de pleno direito, conforme foi fundamento na Impugnação e que será demonstrado em outros pontos do presente recurso.

A recorrente não apontou, objetivamente, quais as outras questões que foram deficientes na autuação ("*...cercear a defesa não é somente aquelas apontadas na decisão ora recorrida, MAS QUALQUER OUTRA...*"). Tanto na impugnação, quanto no recurso voluntário, alegou suposta deficiência nas exigências do art. 11, do Decreto nº 70.235/72, o que foi objeto de análise da DRJ e não merece reparos.

Dessa forma, não se observando as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estando o lançamento revestido dos elementos exigidos pelo art. 142 do código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), REJEITO A PRELIMINAR de nulidade argüida pelo interessado.

Com relação à lide propriamente dita, com os mesmos os argumentos apresentados em sede primeira instância, a recorrente alega dificuldades para preenchimento do FCONT; ilegalidade e irretroatividade da norma, não obrigatoriedade de entrega da FCONT, infração continuada, espontaneidade do contribuinte e onerosidade excessiva da multa.

No tocante ao instituto da denúncia espontânea, sustentando ser o mesmo plenamente aplicável à hipótese de que se trata, é de se ressaltar que, embora a contribuinte tenha apresentado espontaneamente a declaração antes de qualquer atividade administrativa da fiscalização, entende-se que, mesmo nesses casos a aplicação da multa permanece pertinente, uma vez que, em se tratando de obrigação acessória, a ela não se aplica o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, *verbis*:

Art. 138 *A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

Parágrafo único. *Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Ou seja, a exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea da infração se refere à multa de ofício relativa à obrigação principal, qual seja, aquela decorrente da falta

de pagamento do tributo, não alcançando a obrigação acessória. A multa aplicada pela falta de entrega, ou entrega a destempo (após o prazo legalmente estabelecido), nada tem a ver com o fato gerador da obrigação tributária principal. Trata-se, sim, de uma penalidade decorrente do descumprimento de uma obrigação acessória formal. Se a obrigação tributária principal não for adimplida, aí sim, a penalidade de ofício aplicada apresenta relação direta com o fato gerador da obrigação principal.

Por fim, a acrescentar, em relação ao instituto da denúncia espontânea, tema que versa os autos, suscitado pela recorrente, é respaldado por entendimento sumulado do CARF:

Súmula CARF nº. 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

A hipótese colocada, sem dúvida alguma, configura aquela a situação prevista na Súmula acima mencionada, desta forma, diante da especificidade da Súmula CARF nº. 49 e conforme Regimento Interno deste Conselho, que prevê a obrigatória observância das Súmulas CARF pelos conselheiros, não havendo que se falar, portanto, em benefícios da denúncia espontânea.

A seguir, insurge-se a recorrente contra os valores das multas aplicadas, contra a onerosidade excessiva da multa, que por isto estaria ferindo os princípios da razoabilidade, da finalidade, da proporcionalidade e do não confisco tributário. Por sua ótica, esses montantes teriam efeito confiscatório, afrontando assim o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Assim reza o dispositivo constitucional invocado pela recorrente (grifo não consta do original):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

Por pertinente, reproduzo abaixo o artigo 3º da Lei nº 5.172/1966 (CTN) (grifo não consta do original):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ora, desde que tributo não é sanção de ato ilícito, conforme dispõe o CTN, fica patente a distinção entre tributo e multa, esta, sim, de natureza punitiva. E a vedação constitucional invocada se refere tão somente a tributo. Quanto à multa ora em discussão, inaplicável a limitação constitucional do poder de tributar trazida pela recorrente.

E para sepultar de vez qualquer discussão sobre esse ponto, deve ser trazida à colação a Súmula nº. 2 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo que desnecessário se faz qualquer outro comentário:

***Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

A hipótese colocada, sem dúvida alguma, configura aquela a situação prevista na Súmula acima mencionada, desta forma, diante da especificidade da Súmula CARF nº. 2 e conforme Regimento Interno deste Conselho, que prevê a obrigatoria observância das Súmulas CARF pelos conselheiros, não havendo que se falar, portanto, em inconstitucionalidade de lei.

Quanto aos demais questionamentos, tem-se que a obrigação tributária 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 e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A multa em análise encontra fundamentação legal no artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999, e no art. 57, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, com a redação vigente à época, abaixo reproduzidos:

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.”

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I- R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;”

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. 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. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

As obrigações acessórias decorrem diretamente da lei, no interesse da administração tributária. É autônoma e sua observância independe da existência de obrigação principal correlata. Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as pessoas jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal (art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional).

Sobre a matéria, a Lei nº 11.638, de 22 de dezembro de 2007, estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras e ao critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, alterando a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976.

A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela referida Lei nº 11.638, de 22 de dezembro de 2007. O RTT terá eficácia até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária. Será optativo nos anos-calendário de 2008 e 2009 e obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do IRPJ apurado com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Para fins da escrituração contábil os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em (a) livros ou registros contábeis auxiliares; ou (b) livros fiscais (art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

O Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) decorre, basicamente, do Regime Transitório de Tributação (RTT) e alcança as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real, as quais dependem de escrituração contábil e, por conseguinte, estão obrigadas à entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD). A Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, instituiu o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT. Esse controle é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária.

A Instrução Normativa RFB, nº 949, de 16 de junho de 2009, que regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, em sua redação original, determinava que:

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. [...] Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

§ 2º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 3º O atendimento à condição prevista no § 2º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto nº 3.000, de 1999.

§ 4º No caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, fica dispensada a elaboração do FCONT.

Art. 9º O FCONT deverá ser apresentado em meio digital até às 24 (vinte e quatro) horas (horário de Brasília) do dia 30 de novembro de 2009, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado no dia 15 de outubro de 2009, no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço Parágrafo único. Para a apresentação do FCONT é obrigatória a assinatura digital mediante utilização de certificado digital válido.

Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, que aprova o programa Validador e Assinador da Entrega de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT, em seu art. 2º, assim estabelece:

Art. 1º Fica aprovado o Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont), de que tratam os arts. 7º a 9º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009.

§ 1º Os dados a serem apresentados por intermédio do Programa consistem em lançamentos referentes aos mesmos fatos, mas considerando critérios diferenciados, são eles:

I - lançamentos realizados na escrituração contábil para fins societários, que devem ser expurgados; e

II - lançamentos considerando os métodos e critérios contábeis aplicáveis para fins tributários, que devem ser inseridos.

[...]

§ 2º Partindo-se da escrituração contábil para fins societários, expurgados e inseridos lançamentos conforme os incisos I e II do § 1º pode ser gerado o FCont definido no art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009.

§ 3º No caso da pessoa jurídica que tenha adotado a Escrituração Contábil Digital (ECD), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, a escrituração contábil para fins societários, referida no § 2º, será a própria ECD.

§ 4º No caso da pessoa jurídica que não tenha adotado a ECD e esteja sujeita à apresentação do FCont, a apresentação da escrituração contábil para fins societários fica condicionada à intimação por parte da autoridade fiscal.

Art. 2º O FCont será transmitido anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a utilização de aplicativo de que trata o art. 1º, disponibilizado no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

[...]

Art. 5º A apresentação dos dados a que se refere o art. 1º também será exigida da Pessoa Jurídica que se encontre na situação prevista no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1139, de 28 de março de 2011)

Verifica-se que nos anos-calendário de 2008 e de 2009, a pessoa jurídica que não adotasse os critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638, de 22 de dezembro de 2007, que alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, estava dispensada de fazer o FCONT, porque ainda que adotasse o regime de tributação com base no lucro real não era optante pelo RTT, já que o FCONT destina-se obrigatória e exclusivamente àquela sujeita cumulativamente ao lucro real e ao RTT. A obrigatoriedade de apresentação do FCONT decorre da opção pelo RTT na DIPJ e alcança as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real.

Infere-se que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário de 2010, apresentada pela Recorrente espontaneamente consigna expressamente o regime de tributação com base no lucro real e a opção pelo RTT como o exercício de sua faculdade de escolha. O FCont assim tornou-se de entrega obrigatória, porque a Recorrente cumulativamente apresentou a DIPJ pelo regime do lucro real e fez opção pelo RTT.

O prazo de entrega do FCont para o ano-calendário de 2010 foi alterado para 30.11.2011, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.164, de 13 de junho de 2011. A não apresentação do FCONT nos prazos fixados na legislação ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001 e art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

Como se observa, a legislação tributária estabelece que o descumprimento das obrigações acessórias exigidas, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999 (dentre as quais se insere a não apresentação da escrituração FCONT), até o prazo fixado para a sua entrega, gera multa de R\$5.000,00 por mês-calendário de atraso ou fração (posteriormente alterada para R\$1.500,00, pela Lei nº 12.766/2012).

Isto significa a aplicação de uma multa de R\$1.500,00 que se acumula com periodicidade mensal. A intenção do legislador é forçar a entrega da declaração o quanto antes, cominando multa que é majorada a cada mês (para cada mês de atraso soma-se uma nova multa).

Logo, depreende-se, que a multa prevista no art. 57, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, deve ser aplicada cumulativamente a cada mês-calendário que decorrer sem a entrega de declaração.

Assim, tendo a sido o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT previsto desde 2009 e a multa sido lançada com fulcro em bases legais e normativas vigentes à época da notificação de lançamento, portanto, não havendo que se falar em retroatividade da norma.

Também não procede a alegação da não obrigatoriedade de entrega da FCONT, conforme exposto acima e transcrição de excerto da legislação, feita pela própria recorrente em sua peça postulatória (IN nº 1.139, de 28.03.2011, art. 8º, § 4º), *verbis*:

*A elaboração do FCONT é obrigatória, **mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011).** (grifo no original)*

Tem-se, ainda, que nos estritos termos legais, o procedimento fiscal está em conformidade com o princípio da legalidade, a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Por todo o exposto acima, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni, Relator