



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

Processo nº 10410.005079/2009-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.805 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2014
Matéria MULTA ADMINISTRATIVA - FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS
Recorrente COMERCIAL NOVO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2008

MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO DIGITAL. INTIMAÇÃO FISCAL PARA APRESENTAÇÃO. APLICABILIDADE E VALOR DA MULTA. REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.873, DE 2013.

Na literalidade do disposto na Lei nº 12.863, de 2013, a multa por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil é para aqueles contribuintes, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital, cujo valor é de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário de atraso.

RETROATIVIDADE DA LEI. CONDUTA MAIS FAVORÁVEL PARA O CONTRIBUINTE. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO DIGITAL. VALOR DA MULTA

Com a edição da Lei nº 12.863, de 2013, o valor da multa, por falta de apresentação dos arquivos digitais, é de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário de atraso razão pela qual, no caso dos autos, a regra ser seguida é a editada por esta nova norma e, portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas, no que foram mais benéficas para o contribuinte, às novas determinações, conforme determina o art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao valor de R\$ 7.500,00, nos termos do voto do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

COMERCIAL NOVO BRASIL LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 35.254.135/0001-68, com domicílio fiscal na cidade de Maceió - Estado de Alagoas - Bairro Levada, Rua Prudente Moraes, nº 50, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió - AL, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 174/180, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 185/211.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió - AL, em 29/09/2009, o Auto de Infração de Multa Administrativa por Falta de Apresentação dos Arquivos Digitais (fls. 59/65), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 683.290,58 a título de multa administrativa, referente aos exercícios 2008 e 2009, correspondente aos anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou haver irregularidade no descumprimento de obrigações acessórias a exemplo de falta na prestação de informações ou esclarecimentos, sendo que o sujeito passivo não forneceu no prazo estabelecido, as informações ou esclarecimentos solicitados, já que foi intimado, em 06/05/2006, e reintimado, em 08/06/2009, a apresentar os arquivos magnéticos correspondentes ao sinco contábeis e folha de pagamento (manad) relativo aos anos de 2007 e 2008. Ficando sujeito à multa regulamentar equivalente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas. Infração capitulada nos arts. 11 e 12 e inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória no 2.158-34, de 2001 e reedições.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário esclarece, ainda, através do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a empresa Comercial Novo Brasil é Contribuinte da DRF Maceió/AL sob a condição de empresa de grande porte, portanto, sob acompanhamento econômico-tributário diferenciado, conforme determinas a Portaria RFB no 2.521, de 29 de dezembro de 2008 e a Portaria RFB no 11.211, de 7 de novembro de 2007, portanto foi selecionada em operação denominada "Grandes Contribuintes" a fim de apresentar seus arquivos digitais Sinco Contábeis do ano calendário 2007 e Manad Folha de Pagamentos dos anos calendário de 2007 e 2008;

- que a multa regulamentar equivalente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas;

- que diligência efetuada nesta empresa em virtude de demanda da Coordenação Geral de Fiscalização - COFIS, como forma de se coletar os arquivos digitais da

Contabilidade e da Folha de Pagamentos dos Grandes Contribuinte, conforme determinação desta Coordenação em âmbito nacional;

- que inicialmente esta empresa foi intimada em 23/04/2009 via postal com Aviso de Recebimento datado em 06/05/2009 a apresentar os arquivos digitais nos formatos Sinco Contábil, de acordo com o Ato Declaratório Cofis no 15, de 23/10/2001, e o Manad - Folha de Pagamento, de acordo com a IN MPS/SRP no 12, de 20/06/2006, também foi solicitado um arquivo chamado de "relacionamento", o prazo fornecido nesta intimação para apresentação dos arquivos digitais foi 20 (vinte) dias a contar do recebimento da intimação;

- que passado o prazo de 20 (vinte) dias sem que a empresa atendesse ou pedisse prazo para apresentação dos arquivos digitais solicitados, enviamos uma reintimação via postal com data de 01/06/2009, com Aviso de Recebimento datado de 08/06/2009, solicitando novamente a apresentação dos arquivos digitais enumerados no parágrafo anterior, sem que a empresa novamente tenha atendido ou justificado a não apresentação de tais arquivos;

- que tendo em vista que a empresa não se dignou a sequer justificar o atraso no atendimento das intimações lavramos em 24/07/2009, um auto de infração com multa de R\$ 5.000,00 (cinco) mil reais, consubstanciado no Processo Administrativo Fiscal no 10410.003539/2009-99, pelo fato da empresa da não ter atendido ou justificado o atraso pelo não atendimento das intimações referente aos arquivos digitais Sinco Contábeis e Manad Folha de Pagamentos, salientando que a empresa pagou a multa em 31/07/2009 com redução de 50% (cinquenta por cento), mas continuou sem atender às intimações, nem justificar a não apresentação dos arquivos digitais;

- que após a lavratura do auto de infração enviamos o Termo de Reintimado Fiscal nº 2 com data de 13/07/2009 via postal com Aviso de Recebimento em 17/07/2009, solicitando mais uma vez a apresentação dos referidos arquivos digitais, só que nesta reintimação deixamos bem claro através de letras em negrito e em tamanho maior que as demais do termo, que a não apresentação dos arquivos digitais acarretaria o lançamento da multa prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218, de 29/08/1991, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória no 2.158/35, de 24/08/2001, considerando-se a data inicial para cálculo da multa a data da ciência da primeira intimação, no caso, 06/05/2009;

- que sem que a empresa até a presente data tenha se manifestado sob qualquer forma pelo descumprimento do atendimento das intimações e a não apresentação dos arquivos digitais, e pelo fato da Coordenação Geral de Fiscalização - COFIS ultimou o prazo final para apresentação dos arquivos digitais da operação "Grandes Contribuintes" neste mês de setembro de 2009, lavramos o presente Auto de Infração com a multa de 1% (um por cento) da receita bruta da empresa, que foi levantada de acordo com a sua última Declaração de Informações Econômico Fiscais - DIPJ 2008, ano-calendário 2007, no valor total de R\$ 68.329.058,70 (sessenta e oito mil, trezentos e vinte e nove mil, cinquenta e oito reais e setenta centavos);

- que como o inciso III do artigo 12 da Lei no 8.218/1991 diz o seguinte: "multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória no 2158-35, de 2001), tendo em vista que se aplicando o percentual acima pelo período que a empresa não atendeu nem apresentou os arquivos digitais, correspondeu ao valor muito superior ao limite de um por cento da receita bruta, considerando-se a ciência inicial o dia 06/05/2009 e o prazo de 20 (vinte) dias, a mora se iniciou em 27/05/2009, portanto

considerando-se o dia 28/09/2009 como a data final para apresentação dos arquivos, teríamos 125 dias de atraso, aplicando-se a alíquota de 0,02% X 125 dias = 2,5%, então o valor da infração foi estabelecido com base no percentual limite legal de um por cento;

- que a utilização da receita bruta do ano de 2007 foi baseada no parágrafo único do artigo 12 da Lei nº 8.218/1991, que diz o seguinte: "Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)", como a empresa no caso da presente intimação, estava desobrigada de apresentar o arquivo digital Sinco Contábeis do ano de 2008, pelo fato da mesma está obrigada, neste ano-calendário, a apresentar os arquivos contábeis no formato do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, utilizamos o ano de 2007 com base para aplicação da presente multa, já que havia a obrigatoriedade de apresentação dos arquivos digitais Sinco Contábeis para este ano e o Manad Folha de Pagamentos dos anos de 2007 e 2008, já que o SPED não supriria a falta de informações referente a este último arquivo digital do ano de 2008.

Em sua peça impugnatória de fls. 76/98, instruída pelos documentos de fls. 101/141, apresentada, tempestivamente, em 04/11/2009, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que uma abordagem constitucional, portanto, antes de adentrarmos no mérito da discussão sobre a autuação em comento, mister se faz um breve estudo sobre os aspectos constitucionais no que pertine ao Processo Administrativo Tributário;

- que, merece destaque, no entanto, que nenhum ato administrativo-fiscal, seja de formalização seja de julgamento, pode ser discricionário, pois as atividades administrativo-fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades administrativas plenamente vinculadas, nos moldes estatuídos no art. 3º, do CTN, como já asseverado;

- que o crédito tributário, como formalização da obrigação tributária, é exigível. Significa dizer que o Fisco, como sujeito ativo, pode cobrar ou compelir o contribuinte (sujeito passivo) ao pagamento do tributo devido. No entanto, o Código Tributário Nacional, por força dos comandos emitidos pelo art. 151, prevê as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Vejamos o texto legal;

- que assim, não tem cabimento, enquanto se aprecia as alegações do contribuinte, adotar qualquer providência tendente a exigir ou cobrar o tributo apurado. Afinal, a decisão do processo administrativo fiscal pode ser justamente no sentido de que o crédito não é devido, seja total ou parcialmente;

- que da autuação fiscal, neste sentido, a exigência fiscal corresponde ao crédito tributário referente a multa exigida regulamentar, cuja cobrança fora promovida pelo suposto não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos ao fisco;

- que, ressalta, porém, o fisco, que não tinha por objetivo penalizar o contribuinte com multas em quantias tão elevadas;

- que conforme se depreende dos autos, o fisco efetuou o lançamento por ocasião do auto de infração em combate, de forma, inclusive, confiscatória, haja vista o seu elevado valor, ultrapassando as barreiras da proporcionalidade e razoabilidade;

- que como consequência da referida ação fiscal, foi gerada para a autuada uma exação fiscal elevadíssima, suficiente, inclusive, para extinguir definitivamente as suas atividades mercantis, caso seja mantida a multa aplicada ao contribuinte;

- que, na verdade, o auto de infração não traz a inteireza dos fatos ocorridos na ação fiscal, pois os arquivos a que se reporta o citado auto foram sim entregues àquela Delegacia da Receita Federal do Brasil, mais precisamente no dia 27 de maio de 2009, ao mesmo auditor;

- que deveria constar na descrição fática era que os arquivos entregues pela autuada foram salvos e entregues em formato que a Receita Federal não aceitava, sem a devida validação. Mas foram entregues, não descumprindo a intimação. De tal modo, há uma diferença significativa entre ter entregado os arquivos solicitados pelo fisco em formato incompatível de não tê-los apresentados;

- que, nesse ambiente, temos que o contribuinte não pode ser sancionado de forma tão exasperada, até porque atendeu ao fisco, apenas deixando de entregar os arquivos validados;

- que é bem verdade que o contribuinte não ficou inerte às intimações fiscais, pois desde o primeiro momento até a lavratura do combatido auto de infração, esteve presente à Delegacia da Receita Federal em Maceió, tratando de tais assuntos com o Sr. MARCOS ANTÔNIO RIOS FORTE, inclusive justificando a impossibilidade de atender, no início, a intimação fiscal, em virtude de dificuldades técnicas em gerar os arquivos magnéticos na forma solicitada;

- que, dessa forma, não como deixar de reconhecer a impropriedade e desproporção na aplicação da multa contra a qual se insurge o contribuinte. A manutenção da multa na forma estabelecida poderá decerto causar até o encerramento das atividades da empresa, pois o excessivo valor implica na impossibilidade do seu cumprimento, cujo caráter confiscatório está patente;

- que a doutrina e jurisprudência pátrias são uníssonas ao firmar o entendimento segundo o qual as sanções tributárias devem guardar obediência ao princípio da proporcionalidade, norma de alcance constitucional que atua como limite ao poder estatal de formular e impor regras jurídicas que estabelecem penalidades aos contribuintes que descumprem as obrigações tributárias principal, bem como os deveres tributários instrumentais;

- que a proporcionalidade, sob a ótica do aspecto necessidade, apresenta-se como regra da menor limitação possível, ou do meio menos lesivo. Para atender a esse princípio, a medida restritiva deve se dar na menor limitação possível à esfera individual juridicamente protegida, e que concretamente é atingida pela imposição da sanção;

- que como fundamento legal para sanção aplicada ao contribuinte, o fisco se valeu do art. 11 e art. 12, da Lei 8218/91, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001;

- que em outras palavras, as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ficam

submetidas 5 multa de 5% sobre o valor da operação, no caso de omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a 1% da receita bruta da pessoa jurídica no período, ou ainda 5 multa equivalente a 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas;

- que não temos dúvida de que os estudiosos do Direito Tributário, chancelados pelo Poder Judiciário, inclusive, têm se posicionado no sentido da não mitigação aos valores estatuídos no texto maior, notadamente na proporcionalidade e razoabilidade, segurança jurídica, etc., expurgando o lançamento nos moldes que fora realizado, realizado por meio de multa confiscatória;

- que o art. 150, IV, da Constituição Federal veda o confisco em matéria tributária. Com efeito, mesmo que se trate de multa decorrente de descumprimento de obrigação tributária. Essa prática desastrosa é a apropriação do patrimônio do contribuinte pelo estado. De tal modo que essas multas alargam a carga tributária;

- que ora, impor ao contribuinte uma multa muito elevada implica desvirtuar a função da multa regulamentar, que passa de sanção pela omissão/mora, com vista a inibir a infração, a uma afronta descabida ao patrimônio do contribuinte. O critério adotado 5 solução da questão pelo Poder Judiciário tem sido o da razoabilidade;

- que diante da entrega dos arquivos não validados ao nobre auditor fiscal, requer, em diligência, que o mesmo seja consultado sobre os motivos que levaram a equipe de fiscalização da Receita Federal do Brasil, a desconsiderar totalmente os referidos arquivos magnéticos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife – PE concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que se consigne que o dever instrumental da manutenção dos arquivos magnéticos pela pessoa jurídica é obrigação acessória, instituída no interesse da fiscalização dos tributos;

- que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária, nos exatos termos do art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. O fato gerador dessa obrigação principal (penalidade) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência;

- que da exegese dos dispositivos legais de regência do assunto, depreende-se que os arquivos digitais devem ficar à disposição da Secretaria da Receita Federal, cabendo aos contribuintes, quando intimados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentá-los no prazo de vinte dias;

- que, neste sentido, correto o procedimento adotado pela fiscalização, ao solicitar a impugnante a apresentação dos arquivos especificados no primeiro Termo de Intimação, no prazo de vinte dias;

- que conforme relatado no Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls.63/65, mesmo após intimada e reintimada, (Termo de Intimação dando prazo de 20 dias para atendimento, fl. 08, recebido em 06/05/2009, AR, fl.11, Termo de Reintimação, fls. 12/14, recebido em 08/06/2009, AR, fl. 15 e Termo de Reintimação nº 2, fls. 30/32 recebido em 17/07/2009, AR, fl. 33) a contribuinte não logrou ofertar à fiscalização os arquivos magnéticos solicitados, razão pela qual a autoridade fiscal, em observância ao art. 12, inciso III, da Lei 8.218 de 1991, lavrou o auto de infração, lançando a multa regulamentar ora combatida;

- que apesar de argumentar que foram realizados contatos com o autuante desde a primeira intimação até a lavratura do Auto de Infração e que os arquivos magnéticos foram entregues em 27/05/2009, só que não validados porque em formato diverso do que exigia a Receita Federal, o fato é que inexistem nos autos provas a esse respeito. Não há comprovação de que houve atendimento à intimação. Nada consta nos autos nesse sentido, tão somente a alegação da interessada;

- que ao contrário, de encontro ao alegado consta dos autos as reintimações feitas e recebidas conforme avisos de recebimento acima referidos, em datas posteriores a 27/05/2009, data indicada pela defesa como tendo entregue os arquivos magnéticos;

- que, pelo exposto, o contribuinte não apresentou os arquivos magnéticos solicitados, logo, a infração encontra-se devidamente enquadrada no Inciso III, do art. 12, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com alteração dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 24/8/2001;

- que as multas aplicadas não penalizam a mesma conduta como quer a defesa. O enquadramento legal da multa regulamentar de R\$ 5.000,00 (lançada em outro processo administrativo e devidamente paga pela autuada) consta à fl. 20, Art. 16 da Lei no 9.779/99 e art. 57, inciso,I, da Medida Provisória no 2.15833/ 01 e reedições;

- que, portanto, a multa de R\$ 5.000,00 tem como fato gerador o não atendimento às intimações ou, a não justificativa pelo não atendimento, se trata de legislação genérica, aplicável aos casos de resistência e/ou recusa por parte do contribuinte em atender a requisição;

- que, neste contexto, analisando o caso concreto, infere-se que a autoridade fiscal demandou a expedição e ciência de intimação fiscal que após o transcurso do prazo nela fixado, ao contrário do que alega o impugnante, restou evidenciada a falta de cumprimento da obrigação de prestar informações perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- que já a multa lançada no Auto de Infração ora em análise, é de legislação específica e sanciona a conduta caracterizada pela falta de apresentação, dentro do prazo solicitado, dos arquivos magnéticos, conforme já esclarecido anteriormente;

- que quanto às arguições relativas às inconstitucionalidade da legislação aplicada, tais como possível afronta a princípios constitucionais, aspecto confiscatório de multa de ofício, o lançamento de ofício se deu de forma consentânea com disposições expressas em lei. Em consequência, não cabe a esta instância administrativa perquirir sobre sua validade, em face do contexto em que se dá o julgamento administrativo.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/09/2009

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO Descumprido o prazo legalmente fixado na intimação para apresentação dos arquivos magnéticos da contabilidade da pessoa jurídica, é devida a multa regulamentar.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/07/2013, conforme Termo constante à fl. 184, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (21/08/2013), o recurso voluntário de fls. 185/211, instruída pelos documentos fls. 212/229, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que uma abordagem constitucional, portanto, antes de adentrarmos no mérito da discussão sobre a autuação em comento, mister se faz um breve estudo sobre os aspectos constitucionais no que pertine ao Processo Administrativo Tributário;

- que, merece destaque, no entanto, que nenhum ato administrativo-fiscal, seja de formalização seja de julgamento, pode ser discricionário, pois as atividades administrativo-fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades administrativas plenamente vinculadas, nos moldes estatuídos no art. 3º, do CTN, como já asseverado;

- que o crédito tributário, como formalização da obrigação tributária, é exigível. Significa dizer que o Fisco, como sujeito ativo, pode cobrar ou compelir o contribuinte (sujeito passivo) ao pagamento do tributo devido. No entanto, o Código Tributário Nacional, por força dos comandos emitidos pelo art. 151, prevê as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário;

- que, assim, não tem cabimento, enquanto se aprecia as alegações do contribuinte, adotar qualquer providência tendente a exigir ou cobrar o tributo apurado. Afinal, a decisão do processo administrativo fiscal pode ser justamente no sentido de que o crédito não é devido, seja total ou parcialmente;

- que da autuação fiscal, neste sentido, a exigência fiscal corresponde ao crédito tributário referente à multa exigida regulamentar, cuja cobrança fora promovida pelo suposto não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos ao fisco;

- que, ressalta, porém, o fisco, que não tinha por objetivo penalizar o contribuinte com multas em quantias tão elevadas;

- que conforme se depreende dos autos, o fisco efetuou o lançamento por ocasião do auto de infração em combate, de forma, inclusive, confiscatória, haja vista o seu elevado valor, ultrapassando as barreiras da proporcionalidade e razoabilidade, pois poderia se valer da norma que a intitulou como geral para sancionar a empresa por descumprimento da obrigação acessória;

- que, dessa forma, não como deixar de reconhecer a impropriedade e desproporção na aplicação da multa contra a qual se insurge o contribuinte. A manutenção da multa na forma estabelecida poderá decerto causar até o encerramento das atividades da empresa, pois o excessivo valor implica na impossibilidade do seu cumprimento, cujo caráter confiscatório está patente;

- que da interpretação da norma tributária “ IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE”, portanto, os fatos que levaram o Fisco a proceder a lavratura a do auto de infração, com a consequente exigência do crédito tributário, não são consistentes, pois poderia ter aplicado a penalidade do valor fixo mais de uma vez, e ainda assim, seria mais benéfica ao contribuinte;

- que da multa aplicada e o princípio da proporcionalidade, a doutrina e jurisprudência pátrias são uníssonas ao afirmar e entendimento segundo o qual as sanções tributaria devem guardar obediência ao princípio da proporcionalidade, norma de alcance constitucional que atua como limite ao poder estatal de formular e impor regras jurídicas que estabelecem penalidades aos contribuintes que descumprem as obrigações tributarias principal, bem como os deveres tributários instrumentais;

- que a proporcionalidade, sob a ótica do aspecto necessidade, apresenta-se como regra da menor limitação possível, ou do meio menos lesivo. Para atender a esse princípio, a medida restritiva deve se dar na menor limitação possível à esfera individual juridicamente protegida, e que concretamente é atingida pela imposição da sanção;

- que da norma sancionadora, como fundamento legal para sanção aplicada ao contribuinte, o fisco se valeu do art. 11 e art. 12, da Lei 8218/91, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001;

- que não temos dúvida de que os estudiosos do Direito Tributário, chancelados pelo Poder Judiciário, inclusive, têm se posicionado no sentido da não mitigação aos valores estatuídos no texto maior, notadamente na proporcionalidade e razoabilidade, segurança jurídica, etc., expurgando o lançamento nos moldes que fora realizado, realizado por meio de multa confiscatória;

- que entrou em vigor em nosso sistema a Lei nº. 12.766, de 27 de dezembro de 2012, cuja norma geral a abstrata deu novo tratamento às sanções por descumprimento das obrigações acessórias de que cuida a Medida Provisória 2.158-35/2001;

- que conforme os comandos contidos na Lei nº 12.766/2012, a multa é destinada para qualquer sujeito passivo que não apresentem ou façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica;

- que se houver qualquer dúvida quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica, da qual cuida a Lei nº 12.766/2012. O mero

indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em sintonia com a prescrição contida no art. 112, II, do CTN;

- que no caso concreto a multa aplicada foi anterior, inclusive mais gravosa, sendo a nova lei é mais benéfica, esta deve retroagir para alcançar os fatos pretéritos, conforme prescrição do art. 106, II, “a” e “c”, do CTN;

- que da multa com efeito confiscatório, sendo assim, o art. 150, IV, da Constituição Federal veda o confisco em matéria tributária. Com efeito, mesmo que se trate de multa decorrente de descumprimento de obrigação tributária. Essa prática desastrosa é a apropriação do patrimônio do contribuinte pelo estado. De tal modo que essas multas alargam a carga tributária;

- que impor ao contribuinte uma multa muito elevada implica desvirtuar a função da multa regulamentar, que passa de sanção pela omissão/mora, com vista a inibir a infração, a uma afronta descabida ao patrimônio do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata-se de auto de infração mediante o qual foi lançado contra a recorrente o crédito tributário de R\$ 683.290,58, referente multa por descumprimento de obrigação acessória, que no presente caso restringiu-se a falta de apresentação dos arquivos digitais referente a escrituração fiscal e contábil da empresa, relativo ao ano-calendário de 2007, com fundamento nos arts. 11 e 12 e inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. De acordo com a autoridade fiscal lançadora, a recorrente após intimada e reintimada não apresentou nem justificou a não apresentação dos arquivos solicitados pela fiscalização.

A conduta motivadora da aplicação da penalidade foi praticada durante o procedimento fiscal instaurado junto à recorrente para verificação de suas obrigações com relação aos arquivos digitais relativo ao período de 2007 e 2008.

Como visto no relatório, a discussão neste colegiado se prende sobre a aplicação de multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória (falta de apresentação dos arquivos digitais).

Aprecia-se, a seguir, a Multa Regulamentar aplicada.

Como visto, o dever instrumental da manutenção dos arquivos magnéticos pela pessoa jurídica é obrigação acessória, instituída no interesse da fiscalização dos tributos. E não é por demais lembrar que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária, nos exatos termos do art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. O fato gerador dessa obrigação principal (penalidade) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Não há dúvidas, que a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que instituiu o dever instrumental de manutenção dos arquivos magnéticos, assim disciplinou a imposição da penalidade a essa obrigação vinculada:

Art. 11. As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a Cr\$ 250.000.000,00 e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas, a partir do período-base de 1991, a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição do Departamento da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos.

§ 1º O valor referido neste artigo será reajustado, anualmente, com base no coeficiente de atualização das demonstrações financeiras a que se refere a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

§ 2º O Departamento da Receita Federal poderá expedir os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados.

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

I – multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II – multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;

III – multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pelo Departamento da Receita Federal ou diretamente pelo Auditor-Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.

Como visto, o fato gerador da multa é o próprio não atendimento às intimações da contribuinte quanto à apresentação dos documentos solicitados ou os apresentarem de maneira incorreta, com inobservância da forma estabelecida para apresentação dos arquivos e sistemas solicitados, ocorrendo exatamente no momento em que inadimplida referida prestação.

É de se registrar, que referida hipótese de incidência permaneceu inalterada, mesmo quando das modificações introduzidas na Lei nº 8.218, de 1991, por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que veio tratar de outros aspectos materiais da obrigação tributária assim surgida. Veja-se abaixo, conforme a nova redação dos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991:

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.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

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

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

I – multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

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;

III – multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.

Por outro lado é importante se observar, que a Lei nº 12.766, de 2012, alterou a redação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, que passou a ser:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo

ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário; (o grifo não consta do original)

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea “b” do inciso I do caput.

§ 3º A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.

Da mesma forma é importante a leitura do Parecer Normativo nº 03, de 2013, principalmente nos itens abaixo transcritos:

4.1. O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP nº 2158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em vez de ter alterado o art. 57 da MP. Se não o fez, chega-se à conclusão que tais dispositivos continuam vigentes, com exceção das situações de incompatibilidade com o novo art. 57. Isso tendo em vista o critério cronológico, já que eles têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas. Analisam-se de forma comparada, portanto, os elementos do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991;

4.2. No elemento pessoal, o sujeito passivo da Lei nº 8.218, de 1991, é a pessoa jurídica que utiliza sistema eletrônico de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Já a multa da Lei nº 12.766, de 2012, não possui delimitação. É apenas o sujeito passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.

4.3. O elemento material possui verbos distintos. Enquanto a nova lei fala em “deixar de apresentar” declaração demonstrativo ou escrituração digital, ou os “apresentar com incorreções ou omissões”, a Lei nº 8.218, de 1991, traz, no art. 11, a conduta esperada, que é “manter à disposição” os

respectivos arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas destinatárias da conduta: os “**sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos** de natureza contábil ou fiscal”. A multa é pela sua inobservância.

4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica **na forma** que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, **aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991**. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.

4.8. Desse modo, não houve revogação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Eles continuam em vigência juntamente com o novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

(ii) Como interpretar o prazo de quarenta e cinco dias a que se refere o inciso II da atual redação do art. 57?

5. Quanto ao prazo definido no inciso II do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, (45 dias), conforme a regra-matriz contida

*no quadro do item 4, ele tem como único objetivo delimitar o aspecto temporal da multa da Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, ele não se aplica a quaisquer outras situações da RFB que não a entrega de arquivos digitais² ou a prestação de esclarecimentos sobre eles. A permissão geral de a RFB dispor sobre prazos para o cumprimento de obrigações acessórias contida no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1991, subsiste. A sua menção no **caput** do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, teve por objetivo simplesmente dar a base legal de exigência da obrigação acessória específica, não tendo o condão de extrapolar o prazo a situações outras que não a prevista no **caput** do novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.*

*5. Quanto ao prazo definido no inciso II do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, (45 dias), conforme a regra-matriz contida no quadro do item 4, ele tem como único objetivo delimitar o aspecto temporal da multa da Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, ele não se aplica a quaisquer outras situações da RFB que não a entrega de arquivos digitais ou a prestação de esclarecimentos sobre eles. A permissão geral de a RFB dispor sobre prazos para o cumprimento de obrigações acessórias contida no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1991, subsiste. A sua menção no **caput** do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, teve por objetivo simplesmente dar a base legal de exigência da obrigação acessória específica, não tendo o condão de extrapolar o prazo a situações outras que não a prevista no **caput** do novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. (Retificado no DOU de 15/07/2013, Seção 1, pág. 127)*

5.1. Esse prazo de quarenta e cinco dias é meramente o aspecto temporal da regra-matriz da nova multa, subordinada ao aspecto material (deixar de apresentar, nos prazos fixados, declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos), e não se aplica para a intimação para apresentar recibo ou comprovante de entrega ou número de identificação dos arquivos digitais, desde que não implique prestar esclarecimentos.

5.2. Analisa-se o prazo de que trata o art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, também encontrado no art. 34 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. A redação da Lei é a seguinte:

Art.19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

*§1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o **caput** será de cinco dias úteis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

§2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

5.2.1 O dispositivo acima transcrito trata de procedimento para o início da fiscalização. É a situação em que ela exige, no prazo de vinte dias, a apresentação de informações e documentos necessários ao procedimento fiscal. Segundo o § 1º, se os fatos estiverem registrados na escrituração contábil ou fiscal, o prazo é reduzido para cinco dias úteis.

5.2.2. O prazo tratado no item 5 derroga o prazo definido no art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, em relação à apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital, ou à prestação de esclarecimentos sobre eles. Caso o procedimento fiscal demande tais arquivos digitais ou determine que sejam prestados esclarecimentos, para eles deverá ser dado o prazo de quarenta e cinco dias. Note-se que se a fiscalização tiver outros esclarecimentos ou documentos que não se enquadrem naqueles descritos na nova redação do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, continua prevalecendo o prazo de vinte dias para esses outros esclarecimentos ou documentos.

5.2.3. Tal conclusão decorre de uma interpretação sistêmica da norma. Apesar de se tratar de um prazo do procedimento fiscal de fiscalização, a existência de uma norma de conduta só tem eficácia se houver uma norma sancionatória. De nada adiantaria intimar o sujeito passivo a apresentar os arquivos no prazo de cinco dias úteis (§ 1º), se o seu descumprimento enseja a aplicação da multa do novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. E, para se configurar o fato gerador no mundo fenomênico, todos os aspectos da hipótese abstrata da regramatriz da multa devem ocorrer. Dentre esses aspectos, há o temporal, que exige uma intimação para apresentar a documentação no prazo mínimo de quarenta e cinco dias. Se essa intimação com esse prazo não ocorre, tampouco ocorre o fato gerador da multa. A norma de conduta se tornaria inócua.

5.2.4. Se o registro se der em escrituração contábil ou fiscal física, aplica-se o prazo de cinco dias úteis do § 1º.

*5.2.5. Seguindo o mesmo raciocínio que consta do item 5.1, a exigência de recibo ou comprovante de entrega é distinto de exigir o arquivo ou o esclarecimento de determinada questão. Nessa situação continua aplicando-se o prazo de 20 dias a que se refere o **caput**.*

5.3. O prazo de quarenta e cinco dias serve apenas para a situação em que se exige a apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos feitos pela autoridade fiscal. Não há consequência nos prazos ordinários de entrega de arquivos digitais contidos em ato normativo (legal ou infralegal). Não ocorrendo nenhuma intimação, continua vigente toda a sistemática dos prazos para entrega desses arquivos, que podem

ensejar a cobrança da multa do inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pelo atraso na entrega.

5.4. A intimação para apresentar os arquivos digitais ou prestar esclarecimentos deve ser no mínimo de quarenta e cinco dias. Caso esse prazo não seja cumprido e seja feita uma reintimação, ela não precisa ser de quarenta e cinco dias. Pode ser de um prazo inferior. O importante é que o prazo em conjunto seja superior a quarenta e cinco dias. A propósito, em caso de reintimação, aplica-se à multa do novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, as mesmas conclusões da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 20, de 13 de setembro de 2012:

Quando o sujeito passivo cumpre a reintimação para apresentar arquivos digitais, mesmo que não tenha cumprido a intimação original, não incide a multa do art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991.

Nos casos em que não sejam apresentados os arquivos, ou os sejam intempestivamente à intimação originária sem ter havido reintimação, incide a multa em tela.

Havendo a reintimação, e ela também seja descumprida, incide a multa, cujo termo inicial para calculá-la é a última intimação.

*5.5. Logo, o prazo de 45 dias do inciso II do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, é o aspecto temporal da multa do **caput** desse artigo, aplicando-se apenas à intimação para apresentar arquivos digitais ou para prestar esclarecimentos sobre eles*

Isto posto é de se verificar a possibilidade de afastar a aplicação da multa constante no art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991, por força do art. 57 da Medida Provisória 2.158-35/ 2001 (com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 12.766, de 2012, posteriormente alterada pelo art. 57 da Lei nº 12.873, de 2013), em face da hipótese de retroatividade benigna de penalidades (o art. 106, inc. II, alínea “c”, c.c. art. 112, ambos do Código Tributário Nacional).

De início, cumpre verificar o teor dos dispositivos em conflito, com especial relevo aos que tratam da integral inércia da recorrente em face das solicitações da autoridade fiscal. Isto porque, no caso dos autos, após ser regularmente intimado e reintimado para apresentar os arquivos digitais e ciente das penalidades cabíveis no caso de não atendimento, a recorrente incorreu em omissão (não apresentou os arquivos digitais).

Observe-se, de início, o conteúdo da enunciação contida nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.213, de 1991, na parte pertinente:

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 2158-35, de 2001).

[...]

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

[...]

III – multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Resta claro nos autos de que os dispositivos supratranscritos fundamentam o auto de infração da hipótese em análise. Segundo se denota do teor dos enunciados, trata-se da hipótese de o contribuinte, intimado a prestar informações, manter-se completamente inerte, descumprindo o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos solicitados.

Nas fundamentações da irregularidade praticada, realizada através do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, se constata os seguintes excertos:

Inicialmente esta empresa foi intimada em 23/04/2009 via postal com Aviso de Recebimento datado em 06/05/2009 a apresentar os arquivos digitais nos formatos Sinco Contábil, de acordo com o Ato Declaratório Cofis no 15, de 23/10/2001, e o Manad - Folha de Pagamento, de acordo com a IN MPS/SRP no 12, de 20/06/2006, também foi solicitado um arquivo chamado de "relacionamento", o prazo fornecido nesta intimação para apresentação dos arquivos digitais foi 20 (vinte) dias a contar do recebimento da intimação.

Passado o prazo de 20 (vinte) dias sem que a empresa atendesse ou pedisse prazo para apresentação dos arquivos digitais solicitados, enviamos uma reintimação via postal com data de 01/06/2009, com Aviso de Recebimento datado de 08/06/2009, solicitando novamente a apresentação dos arquivos digitais enumerados no parágrafo anterior, sem que a empresa novamente tenha atendido ou justificado a não apresentação de tais arquivos.

Tendo em vista que a empresa não se dignou a sequer justificar o atraso no atendimento das intimações lavramos em 24/07/2009, um auto de infração com multa de R\$ 5.000,00 (cinco) mil reais, consubstanciado no Processo Administrativo Fiscal no 10410.003539/2009-99, pelo fato da empresa da não ter atendido ou justificado o atraso pelo não atendimento das intimações referente aos arquivos digitais Sinco Contábeis e Manad Folha de Pagamentos, salientando que a empresa pagou a multa em 31/07/2009 com redução de 50% (cinquenta por cento), mas continuou sem atender às intimações, nem justificar a não apresentação dos arquivos digitais.

Após a lavratura do auto de infração enviamos o Termo de Reintimado Fiscal nº 2 com data de 13/07/2009 via postal com Aviso de Recebimento em 17/07/2009, solicitando mais uma vez a apresentação dos referidos arquivos digitais, só que nesta reintimação deixamos bem claro através de letras em negrito e em tamanho maior que as demais do termo, que a não

apresentação dos arquivos digitais acarretaria o lançamento da multa prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218, de 29/08/1991, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória no 2.158/35, de 24/08/2001, considerando-se a data inicial para cálculo da multa a data da ciência da primeira intimação, no caso, 06/05/2009.

Sem que a empresa até a presente data tenha se manifestado sob qualquer forma pelo descumprimento do atendimento das intimações e a não apresentação dos arquivos digitais, e pelo fato da Coordenação Geral de Fiscalização - COFIS ultimou o prazo final para apresentação dos arquivos digitais da operação "Grandes Contribuintes" neste mês de setembro de 2009, lavramos o presente Auto de Infração com a multa de 1% (um por cento) da receita bruta da empresa, que foi levantada de acordo com a sua última Declaração de Informações Econômico Fiscais - DIPJ 2008, ano-calendário 2007, no valor total de R\$ 68.329.058,70 (sessenta e oito mil, trezentos e vinte e nove mil, cinqüenta e oito reais e setenta centavos).

Como o inciso III do artigo 12 da Lei no 8.218/1991 diz o seguinte: "multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória no 2158-35, de 2001), tendo em vista que aplicando-se o percentual acima pelo período que a empresa não atendeu nem apresentou os arquivos digitais, correspondeu ao valor muito superior ao limite de um por cento da receita bruta, considerando-se a ciência inicial o dia 06/05/2009 e o prazo de 20 (vinte) dias, a mora se iniciou em 27/05/2009, portanto considerando-se o dia 28/09/2009 como a data final para apresentação dos arquivos, teríamos 125 dias de atraso, aplicando-se a alíquota de 0,02% X 125 dias = 2,5%, então o valor da infração foi estabelecido com base no percentual limite legal de um por cento.

A utilização da receita bruta do ano de 2007 foi baseada no parágrafo único do artigo 12 da Lei no 8.218/1991, que diz o seguinte: "Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória no 2158-35, de 2001)", como a empresa no caso da presente intimação, estava desobrigada de apresentar o arquivo digital Sinco Contábeis do ano de 2008, pelo fato da mesma está obrigada, neste ano-calendário, a apresentar os arquivos contábeis no formato do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, utilizamos o ano de 2007 com base para aplicação da presente multa, já que havia a obrigatoriedade de apresentação dos arquivos digitais Sinco Contábeis para este ano e o Manad Folha de Pagamentos dos anos de 2007 e 2008, já que o SPED não supriria a falta de informações referente a este último arquivo digital do ano de 2008.

Cumpra agora verificar o art. 57 da MP n. 2.158-35/2001, com redação pelo art. 8º da Lei nº 12.766, de 2012:

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 24 de outubro de 2013)

~~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;~~

I - por apresentação extemporânea:

~~a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluída pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012)~~

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

~~b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo auto arbitramento; (Incluída pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012)~~

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

Como visto acima, antes que esta última alteração fosse introduzida pela Lei nº 12.873, de 2012, foi editado o Parecer Normativo nº 3 de 10/06/2013 para analisar o conflito entre as disposições dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991 e o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 (com redação pela Lei nº 12.766, de 2012).

Consoante o entendimento contido no indigitado Parecer, aprovado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil e publicado no Diário Oficial da União de 12/07/2013, em caso de não entrega dos arquivos solicitados, deve ser aplicada a multa da MP nº 2.158-35/2001 (redação pela Lei nº 12.766, de 2012), exceto se houver prova inequívoca que o contribuinte não mantinha a escrituração de forma contínua, quando teria lugar a multa mais gravosa prevista na Lei nº 8.218, de 1991, observe-se:

4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não

apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

No caso dos autos, não há evidências de que a recorrente não mantinha a escrituração à disposição da Receita Federal, mas apenas que não apresentou as informações quanto solicitadas. Assim, aplicando o entendimento acima apresentado, e com base na possibilidade de retroação da lei posterior que estabelece penalidade menos severa do que a prevista ao tempo da prática da infração deve ser aplicada a multa do art. 57 da MP nº 1.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

Ora, na regra geral a lei tributária que agrava a situação dos contribuintes não pode retroagir, mas, por outro lado, a alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional admite a retroatividade, em favor do contribuinte, da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados.

Encontrando-se em vigor os atos normativos acima transcritos, há que se falar em retroatividade benigna no presente caso.

Não há dúvidas de que a apresentação dos arquivos digitais, no curso dos procedimentos de fiscalização, como é o caso em tela, era obrigação da contribuinte.

Ocorre que, consoante demonstrado acima, a Lei nº 12.873, de 2013 abrandou ainda mais a penalidade contida no art. 57 da MP nº 1.158-35/2001, pois reduziu a multa por mês-calendário de atraso para R\$ 1.500,00 por mês-calendário.

Assim, considerando que foi aplicada à recorrente multa por 125 dias de atraso e considerando-se a ciência inicial o dia 06/05/2009 e o prazo de mora se iniciou em 27/05/2009, portanto considerando-se o dia 28/09/2009, o que representa 5 (cinco) meses de atraso, deve ser aplicada a multa de R\$ 7.500,00.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a retroatividade da multa menos gravosa, com a redução da penalidade imposta ao valor de R\$ 7.500,00.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez