



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10707.000936/2007-11
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.961 – 1ª Turma
Sessão de 4 de julho de 2017
Matéria MULTA - ARQUIVOS MAGNÉTICOS
Recorrentes EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICACOES S A EMBRATEL e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

MULTA. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. LEI 8.218/1991, ART. 12, III. ATRASO OU FALTA DE APRESENTAÇÃO.

É afastada a exigência de multa por atraso, ou falta de apresentação dos arquivos magnéticos, quando consta dos autos petição do contribuinte colocando à disposição da fiscalização arquivos em formato distinto.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. VEDAÇÃO.

É vedada a modificação do critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, somente em relação à interpretação do art. 12, da Lei nº 8.218/91, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego (relatora), Rafael Vidal de Araújo e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões, em relação à preliminar de inovação, o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Luís Flávio Neto na sessão anterior.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luís Flávio Neto) e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Luís Flávio Neto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do **Recurso Especial contra decisão não unânime, contrária à lei ou à evidência de prova**, de e-fls. 713 e seguintes, no caso, o Acórdão nº 1201-00.037 proferido pela 2ª Câmara - 1ª Turma Ordinária, em 12 de maio de 2009 (fls. 674 e ss. do volume 7 do processo digitalizado) que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado por EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. - EMBRATEL, nos seguintes termos:

ARQUIVOS DIGITAIS - MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE APRESENTAÇÃO - o dever de apresentação de arquivos digitais e sistemas relativos a processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, e a escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal, é caracterizado como uma obrigação acessória autônoma. Dessa forma, a penalidade pelo seu descumprimento não pode ser dispensada em razão do instituto da denúncia espontânea disciplinado pelo art. 138 do CTN no caso de apresentação extemporânea voluntária. Todavia, a sanção pecuniária deve ser limitada a 0,5% da receita bruta do período se o contribuinte apresentou em formato diverso do estabelecido pela Secretaria da Receita Federal os referidos arquivos e sistemas ou se colocou à disposição para apresentar.

Para fins da ciência da referida decisão, o presente processo foi encaminhado à PFN em 28/04/2011, como demonstra a tela do sistema COMPROT à fl. 683 do volume 7 digitalizado, e lá recebido em 05/05/2011, como atesta o protocolo no mesmo documento. Em 06/06/2011 o processo contendo o apelo especial foi enviado ao CARF, como demonstra a tela COMPROT à fl. 684, tendo sido recebido nesse mesmo dia, como demonstra o protocolo de recebimento no mesmo documento e na primeira folha da peça de defesa (fls. 684/685 do volume 7 digitalizado).

O Recurso especial interposto, **contra decisão não unânime, contrária à lei ou à evidência de prova**, encontrava fundamento no art. 7º, I e 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Trata-se de auto de infração que exige da interessada multa regulamentar equivalente a 0,02% da receita bruta do período por dia de atraso, limitada a 1% desta, pelo não cumprimento do prazo estipulado para apresentação de arquivos magnéticos e sistemas, totalizando o crédito tributário no valor total de R\$ 370.685.629,18, com enquadramento legal nos arts. 11 e 12, III da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da M.P. nº 2.158-34/2001 e reedições.

Conforme relatório do acórdão recorrido e, nos termos do Relatório Fiscal de 24/07/07, fls. 08/10 do volume 1 digitalizado, a interessada foi intimada em 10/08/2006, (fls. 17/19 do volume 1 digitalizado), com prazo de 20 (vinte) dias para atendimento, a apresentar documentos e arquivos magnéticos, referentes aos anos-calendário de 2001 a 2005. Como não apresentou a documentação no prazo e completa, a Fiscalização lavrou a multa em comento.

Salienta-se que o auto de infração com lançamento de ofício referente ao ano de 2001 foi controlado pelo processo 10707.001678/2006-18. Por essa razão, a Fiscalização destacou que o presente lançamento diz respeito apenas aos arquivos magnéticos da contabilidade referentes aos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005.

O colegiado *a quo*, por maioria de votos, entendeu, nos termos do voto vencedor, que a situação fática levaria ao enquadramento da interessada na circunstância atenuante prevista no inciso I, do art. da Lei nº 8.218/91, que estabelece multa de 0,5% (meio por cento) da receita bruta, uma vez que a resposta da interessada à intimação fiscal, no contexto dos próprios fatos narrados pela autoridade fiscal, como a constante colaboração da fiscalizada, deveria ser interpretada favoravelmente ao autuado.

No apelo especial, aduz a PFN que a decisão atacada vai frontalmente de encontro ao estabelecido no art. 12, III da Lei nº 8.218/91, art. 2º da IN SRF 86/2001 e art. 97, VI do CTN, uma vez que a recorrida não apresentou as informações solicitadas pelo Fisco de modo tempestivo. Por essa razão, a penalidade a ser empregada passa a ser aquela prevista no inciso III do art. 12 da do Lei nº 8.218/91 e não no inciso I. Ademais, prossegue, seria irrelevante a circunstância de os arquivos magnéticos exigidos estarem em formato diverso daquele solicitado, pois a multa decorreu do descumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos.

Salienta que a imposição pelo inciso I somente teria lugar se houvesse a entrega tempestiva dos arquivos, porém sem atendimento à forma solicitada.

Assevera que o art. 97, VI, do CTN, determina que somente a Lei pode estabelecer redução de penalidade e que ao afastar imotivadamente o referido comando, o colegiado *a quo* terminou por criar hipótese de redução de penalidade não prevista em lei, violando, por consequência, o Princípio da Legalidade.

Pede, ao final, pelo conhecimento e provimento do recurso para restabelecer a multa no percentual previsto no lançamento.

Pelo Despacho de Admissibilidade 1201-0072 da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, deu-se seguimento ao Recurso Especial da PFN (e-fl.s 716/717).

A interessada também foi cientificada do acórdão do colegiado *a quo*, em 17/07/2012 (conforme quota à e-fl. 693) e manejou Embargos de Declaração contra o acórdão ora recorrido (e-fls. 723/732).

Além disso, foi cientificada do Recurso Especial da PFN e do despacho que o admitiu e também apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da PFN (e-fls. 737/771).

Já em preliminares afirma que o Recurso Especial da PFN não deve ser conhecido por não ter sido apontada, fundamentadamente, a contrariedade à lei. No mérito, defende que não há contrariedade à lei uma vez que não restaram atendidos os requisitos legais para imposição de multa tal como exigida no auto de infração, tendo em vista que a norma apontada pela auditoria sequer lhe seria aplicável.

Destaca que, em que pese o acerto do colegiado *a quo* ao reconhecer a violação à lei contida no auto de infração pela indevida imposição da multa no patamar de 1%, a d. Câmara não poderia inovar ao lançamento, alterando o enquadramento legal da exigência, já que o lançamento é uma atividade privativa da autoridade administrativa lançadora, conforme prescreve o art. 142 do CTN. Nesse sentido, o correto teria sido anular o lançamento e, uma vez que tal providência não foi adotada, seria aqui que se caracterizaria à contrariedade à lei.

Pede seja reconhecida a denúncia espontânea, eis que os arquivos magnéticos teriam sido entregues depois de readquirida a espontaneidade, como constou do voto vencido.

Salienta que não houve no caso, atraso ou não-apresentação de arquivos porque, embora não tenha havido a entrega dos arquivos no prazo inicial fixado pelo auditor no termo de intimação expedido com base no MPF nº 07.1.90.00-2005-00407, é certo que, com a entrega dos mesmos em 03/04/2007, foi cumprida inteiramente a exigência, e antes que nova ação fiscal começasse. Após a lavratura do auto de infração e a interrupção do procedimento fiscal, a intimação de 04/08/2006 não mais existia juridicamente - especialmente em 24/07/2007 data do auto, exatamente porque relativa a um MPF já exaurido e a uma ação fiscal já encerrada anteriormente e sem reiteração de novos atos escritos.

Assinala que houve entrega dos arquivos requeridos, ainda que sob outro formato daquele exigido, e que isso possibilitou o desenvolvimento dos trabalhos fiscais, demonstrando que não houve qualquer prejuízo ao Fisco.

Insiste que se havia também norma regulamentar garantindo ao contribuinte o direito de entregar os arquivos em formato diverso (art. 3º, §2º, da IN nº 86/01), sem cominação de multa, e se isso já fora aceito pela Receita em oportunidades anteriores, não poderia o AFRFB ter partido diretamente para a aplicação de sanção patrimonial, de valor extremamente elevado, sem considerar que a recorrente havia postulado, em 2006, ainda no curso da primeira fiscalização, a entrega dos arquivos em formato diverso, bem como que em 03/04/2007 a interessada procedeu a entrega da totalidade dos arquivos nos exatos moldes previstos na IN SRF nº 86/01.

Registra ser absolutamente desproporcional o valor da multa pelo atraso no cumprimento de obrigação acessória lavrada, perto de 400 milhões de reais, se comparada ao crédito tributário constituído em relação ao mesmo período, de cerca de 140 milhões de reais

Diz que o fato de ter sido lavrado auto de infração relativo a outro período, com base em arquivos magnéticos no formato antigo, demonstra que não houve prejuízo ao Fisco e defende o afastamento da multa por imutabilidade de lançamento anterior, regularmente notificado, relativo ao ano de 2002.

Ao final requer preliminarmente o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, ou, caso conhecido, seja-lhe negado provimento haja vista a inexistência da contrariedade aos dispositivos legais.

Os Embargos de Declaração apresentados pela interessada foram rejeitados por despacho do Presidente da Turma (e-fls. 772/778 e 780), que lhe foi cientificado em 29/05/2013, como demonstra a intimação e cópia do AR às e-fls. 781/783

A interessada solicitou a juntada de arquivos digitais contendo Recurso Especial e cópias de acórdãos paradigmas, em 17/06/2013 - documento à e-fls. 784 -

acompanhada da justificativa de e-fls. 785. Por meio dessa justificativa explica que considerou como último dia de prazo para apresentação do apelo especial, o dia 14/06/2013. Contudo, teria se equivocado ao informar como número de referência no sistema SVA o processo nº 19515.000974/2005-34. Afirma que além de corrigir o erro, promoveu nova validação, dessa vez com o número correto do presente processo no mesmo dia 14/06/2013, tendo sido orientada a efetuar agendamento na DEMAC para comprovar a regularidade do procedimento e a tempestividade do recurso.

Nas razões recursais (e-fls. 791/853), invoca divergência jurisprudencial entre o Acórdão nº 1201-00.037 e outras decisões do CARF/Conselho de Contribuintes, no que se refere aos seguintes temas:

(i) quanto à interpretação do art. 12, da Lei nº 8.218/91, afirmando ser incabível a alteração e/ou desclassificação dos critérios jurídicos do lançamento e apregoando a autonomia das multas previstas nos incisos I, II e III. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 107-09.342 e o Acórdão nº 1101-00.622;

(ii) quanto à interpretação do art. 146 do CTN, assinalando que a câmara *a quo* reduziu sua abrangência. Indicou como paradigma o Acórdão nº 9303-001.702;

(iii) no que toca à reaquisição da espontaneidade quando da lavratura do auto de infração, eis que a intimação fiscal anterior já não produzia mais efeitos em vista da ação fiscal anterior encerrada. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 9101-00.020 e o Acórdão nº 1101-00.690;

(iv) em relação à falta de motivação para a penalidade aplicada no auto de infração e no acórdão recorrido, com o consequente cerceamento do direito de defesa. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 101-94.934 e o Acórdão nº 2301-01.001.

No mérito, em apertada síntese, aduz ser incabível a alteração, pela decisão recorrida, do critério jurídico do lançamento, com o reenquadramento dos fatos em outro dispositivo legal diferente daquele indicado no auto de infração, devendo o colegiado superior declarar a nulidade do lançamento. E isto porque o colegiado *a quo* já havia se pronunciado a respeito da inaplicabilidade, ao caso, da sanção prevista no inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218/91, mas que, extrapolando de sua competência, alterou a subsunção dos fatos a outro dispositivo legal, no caso o inciso I da mesma Lei nº 8.218/91, que trata de sanção totalmente diversa daquela referida no inciso III.

Prossegue afirmando que tal conduta implicou em inovação e, consequentemente, em novo lançamento cuja competência foi usurpada, já que privativa da autoridade lançadora e não da julgadora, implicando em violação de legalidade. Cita dispositivos legais e colaciona jurisprudência e interpretações doutrinárias.

Lembra que decorrido o prazo de 60 (sessenta) dias de que trata o parágrafo 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, o contribuinte readquire a espontaneidade pela inércia da fiscalização na prática de ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos e que, como consequência, a hipótese de incidência para aplicação dessa multa desaparece após a fluência desse prazo, sendo necessária uma nova intimação para estabelecer novamente o liame para a incidência da multa. Haveria, assim, no caso, ausência de suporte fático essencial para a aplicação da penalidade.

Ressalta, como matéria de ordem pública, que o art. 8º da Lei nº 12.766/2012, claramente instituiu um regime sancionatório mais favorável do que aquele previsto no art. 12 da Lei nº 8.218/91 e que o art. 106, do CTN, impõe a retroatividade da lei que comina penalidade menos gravosa ao fato.

Pede, ao final, pelo provimento de seu Recurso Especial para que seja reformado o acórdão recorrido declarando-se a improcedência total do auto de infração.

Foi proferido, em 01/06/2012, pelo então presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, um primeiro despacho de admissibilidade desse REsp (e-fls. 1.259/1.261). Mas esse despacho analisou uma única divergência, aquela relativa à interpretação do art. 12, da Lei nº 8.218/91, admitindo-a, mas silenciando quanto às demais questões divergentes.

A PFN foi cientificada do Recurso Especial da interessada e do despacho de admissibilidade acima referido e apresentou Contrarrazões (e-fls. 1.263/1.276) na qual, em preliminares, pede pelo não conhecimento do apelo especial porque (i) a interessada teria inovado nas alegações de defesa, o que seria vedado em face do instituto da preclusão; e (ii) porque a situação jurídica dos paradigmas é diversa, eis que a infração apontada e, conseqüentemente, a fundamentação legal do lançamento, é diferente daquela que fundamentando a presente autuação, não se configurando, pois, a divergência jurisprudencial necessária para o conhecimento do recurso especial interposto.

No mérito lembra que não cumprida a prestação de fazer ou de não fazer, havendo previsão de multa pelo inadimplemento, esta será tratada como obrigação principal e que a responsabilização pelo inadimplemento independe de dolo ou culpa e das conseqüências do ato praticado ou que se deixou de praticar.

Assinala que as normas tributárias que versem sobre a dispensa do cumprimento de prestações de fazer e de não fazer devem ser interpretadas literalmente, sem margem para ampliação de seu sentido evidente. No caso dos autos, a obrigação tributária acessória prevista na Lei nº 8.218/91, determina que algumas entidades devem manter à disposição da Receita Federal do Brasil sua escrituração contábil eletrônica. Tratar-se-ia de uma obrigação de fazer criada em 1991.

Sustenta que o descumprimento dessa obrigação de fazer, a princípio, não acarreta penalidade, que é prevista apenas para o descumprimento de uma segunda obrigação de fazer, que é a de apresentar os arquivos que deveriam ser mantidos pelo contribuinte à disposição do Fisco. Presume, assim, a lei que o contribuinte que não apresenta os arquivos a tempo não os mantinha à disposição do Fisco, ou os mantinha fora do formato padrão, sem que tivesse condições de padronizá-los a tempo.

Outrossim, não haveria como incidir na espécie o mencionado inciso I, do art. 12, da Lei nº 8.218/91, eis que o contribuinte não entregou sua contabilidade eletrônica dentro do prazo assinalado, ainda que em formato diverso do solicitado pelo Fisco. Como não haveria controvérsia acerca da ausência de apresentação dos arquivos magnéticos solicitados no prazo fixado pela autoridade fiscal, revelar-s-ia imperiosa a aplicação da multa prevista no art. 12, III, da Lei nº 8.218/91, tal como consta no auto de infração.

Requer, ao final, preliminarmente, o não conhecimento do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, pelo seu improvimento com a conseqüente manutenção da exigência.

Verificando-se, posteriormente, que o despacho que admitiu o Recurso Especial da contribuinte analisou uma única divergência, foi proferido um despacho de admissibilidade complementar (e-fls. 1.285/1.291) e neste despacho também foi analisada mais uma única divergência, no caso aquela relativa a reaquisição da espontaneidade quando da lavratura do auto de infração. Também em relação a essa divergência foi dado seguimento ao apelo especial da contribuinte.

Cientificada desse despacho de admissibilidade complementar a PFN apresentou Contrarrazões (e-fls. 1.293/1.299). Nessa peça a PFN reforça, em preliminares, a

tese de não conhecimento do Recurso Especial da contribuinte por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados e aponta que restou vencedor o entendimento acerca da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, às obrigações acessórias autônomas, como é o caso da presente autuação.

No mérito, reafirma as razões anteriormente deduzidas, pedindo pelo não conhecimento do REsp e, no mérito, pelo seu não provimento.

Novamente verificou-se que o Recurso Especial da contribuinte não fora totalmente apreciado e, assim, mais uma vez foi proferido um terceiro despacho de admissibilidade (e-fls. 1.306/1.317)), desta vez para análise das divergências que não haviam sido apreciadas, relativas a (a) interpretação do art. 146 do CTN e a (b) falta de motivação para a penalidade aplicada no auto de infração e no acórdão recorrido, com o conseqüente cerceamento do direito de defesa. Mas esse despacho considerou que as divergências não restaram caracterizadas e foi negado seguimento ao Recurso Especial no que se refere a esses dois temas. Contra essa decisão a contribuinte não apresentou agravo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

1 Recurso Especial da PFN

O presente Recurso Especial é tempestivo. Portanto, dele tomo conhecimento.

1.1 PRELIMINARES

Início por apreciar as alegações preliminares deduzidas nas Contrarrazões apresentadas pela contribuinte e que se referem a questões que impossibilitariam o conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A contribuinte afirma que o Recurso Especial da PFN não deve ser conhecido por não ter sido apontada, fundamentadamente, a contrariedade à lei.

Contudo, sem razão a contribuinte porque a PFN, além de apontar que a decisão recorrida, ao aplicar ao caso o inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, em substituição ao inciso III do mesmo dispositivo legal adotado pela auditoria fiscal, no auto de infração, teria contrariado o próprio art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, afirmou ter a decisão contrariado o art. 2º da IN SRF nº 86/2001 e o art. 97, VI, do CTN.

Por oportuno, transcrevo o seguinte trecho do recurso da Fazenda quando fala do cabimento do recurso especial:

A decisão ora impugnada merece reforma, pois como será demonstrado detalhadamente adiante, contrariou o art. 12, III da Lei nº 8.218/91, art. 2º da IN SRF 86/2001 e art. 97, VI do CTN.

Na seqüência, quando trata dos fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, o recurso se prestou, justamente, a fundamentar a contrariedade à lei invocada no apelo especial, transcrevendo as bases legais e trazendo o seu entendimento a justificar os motivos pelos quais entendeu que houve contrariedades às leis.

Por tais razões afastou a preliminar suscitada pela defesa e **conheço do Recurso Especial da PFN.**

2 Recurso Especial da Contribuinte

2.1 TEMPESTIVIDADE

A interessada foi cientificada do acórdão do colegiado *a quo*, em 17/07/2012 (conforme consta à e-fls. 718/722) e manejou Embargos de Declaração contra o acórdão ora recorrido (e-fls. 723/732).

Foi cientificada do despacho que rejeitou os Embargos de Declaração, em 29/05/2013, quarta-feira, como demonstra a cópia do AR à e-fls. 781/783.

Foi solicitada a juntada de arquivos digitais contendo Recurso Especial e cópias de acórdãos paradigmas, em 17/06/2013 - documento à e-fls. 784 - acompanhada da justificativa de e-fls. 785, por meio da qual informa ter sido intimada no dia 29/05/2013 e que o dia 30/05/2013 teria sido declarado ponto facultativo, conforme item VIII da Portaria nº 3, de 3 de janeiro de 2013, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Explica que considerou como último dia do prazo para apresentação do apelo especial, o dia 14/06/2013. Contudo, teria se equivocado ao informar como número de referência no sistema SVA o processo nº 19515.000974/2005-34. Afirma que além de corrigir o erro, promoveu nova validação, dessa vez com o número correto do presente processo no mesmo dia 14/06/2013, tendo sido orientada a efetuar agendamento na DEMAC para comprovar a regularidade do procedimento e a tempestividade do recurso.

Analisando-se então essas alegações, constata-se que, de fato, a Portaria do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nº 3, publicada no DOU - 1ª Seção, no dia 04/01/2013 (página 47), divulgou os dias de feriados nacionais e os dias de ponto facultativo no ano de 2013, e declarou o dia 30/05/2013, quinta-feira, como ponto facultativo por ser considerado Corpus Christi. Contudo, essa mesma Portaria nº 3/2013, nada dispôs a respeito do dia 31/05/2013, sexta-feira.

Sendo assim, considera-se o dia 31/05/2013, sexta-feira, dia útil e, portanto, de expediente normal da repartição. Em razão disso, o dia 31/05/2013, sexta-feira, é considerado o primeiro dia do prazo de 15 (quinze) dias destinado à apresentação tempestiva de Recurso Especial, no caso em apreço. Esse prazo encerrou-se no dia 14/06/2013, também uma sexta-feira.

Consta dos documentos juntados aos autos às e-fls. 784/790 a comprovação de compareceu à Demac /RJ no dia 14/6/2013 para validar os documentos que tentou transmitir.

Em face do exposto, é de se reconhecer a **tempestividade do Recurso Especial da contribuinte.**

2.2 PRELIMINARES

A PFN, nas Contrarrazões apresentadas ao apelo especial da contribuinte, alega que as divergências apontadas não teriam sido caracterizadas em decorrência da falta de similitude fática entre as decisões paradigmas e o acórdão recorrido. Alega, ainda, que teria havido inovação nas razões de defesa. Assim, passo a analisar.

A PFN aduz, no tocante à inovação, que a argumentação constante do recurso especial interposto pelo sujeito passivo diverge substancialmente da defesa apresentada por ocasião da impugnação e do recurso voluntário. Assinala que ao analisar as citadas peças de defesa apresentadas pela contribuinte, observar-se-ia que a linha argumentativa adotada seria toda no sentido de buscar justificar a não apresentação dos arquivos magnéticos no prazo assinalado pela autoridade fiscal e propalar a falta de prejuízo para a União. Por outro lado, no recurso especial interposto, a contribuinte teria inovado, defendendo existir erro na fundamentação legal do lançamento.

Não vejo, contudo, que tenha havido inovação nas razões de defesa deduzidas pela contribuinte. Primeiramente porque tal argumentação da defesa foi oferecida em sede de Recurso Voluntário (fls 614 e ss do volume 7 digitalizado) tendo, inclusive, sido contestada pela PFN em sede de Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 648 e ss do volume 7 digitalizado).

Ademais, foi o voto vencedor proferido no acórdão recorrido que consignou ter havido erro na fundamentação legal do lançamento. Sendo assim, a contribuinte somente poderia apresentar Recurso Especial de divergência de questões abordadas no acórdão recorrido. E essa questão foi colocada pelo voto vencedor do acórdão guerreado.

Afasto, portanto, a preliminar de inovação das razões de defesa apresentada pela PFN em suas Contrarrazões.

Passo, agora, a verificar a caracterização dos temas apontados como divergentes pelo sujeito passivo.

2.2.1 Análise das Divergências

Nas razões recursais (e-fls. 791/853) a interessada invocou divergência jurisprudencial entre o Acórdão nº 1201-00.037 e outras decisões do CARF/Conselho de Contribuintes, no que se refere aos seguintes temas admitidos:

(i) quanto à interpretação do art. 12, da Lei nº 8.218/91, afirmando ser incabível a alteração e/ou desclassificação dos critérios jurídicos do lançamento e apregoando a autonomia das multas previstas nos incisos I, II e III. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 107-09.342 e o Acórdão nº 1101-00.622; e

(ii) no que toca à requalificação da espontaneidade quando da lavratura do auto de infração, eis que a intimação fiscal anterior já não produzia mais efeitos em vista da ação fiscal anterior encerrada. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 9101-00.020 e o Acórdão nº 1101-00.690;

1ª Tema Divergente Admitido: quanto à interpretação do art. 12, da Lei nº 8.218/91

A Primeira Divergência aduzida pela contribuinte consta do seu recurso sob o tópico 3.2.2.1. Essa divergência foi admitida por meio do Despacho de e-fls. 1.259/1.261.

Como a Procuradoria trouxe argumentos pelo não conhecimento em face da ausência de similitude fática, retoma-se ao cotejo das decisões recorrida e paradigmas.

Pois bem, no voto vencedor, o redator assinalou que a conduta de não entregar arquivos magnéticos é mais grave do que aquela de entregar arquivos magnéticos em formato distinto daquele solicitado na intimação lavrada. Assim, frente à dificuldade de a Receita Federal efetuar a fiscalização diante da total ausência de arquivos magnéticos, essa conduta, por prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos do Fisco, seria punida com uma multa mais gravosa, de 1% da receita bruta.

Por outro lado, a dificuldade do Fisco seria mitigada pela entrega dos arquivos magnéticos em formato diverso, já que a Receita Federal possuiria *expertise* suficiente a decodificar tais informações. Por tal razão, a conduta de entregar arquivos magnéticos em outro formato, que entendeu ter sido adotada pelo sujeito passivo, causaria prejuízo menor ao Fisco, em comparação com aquele experimentado no caso da não entrega de arquivos em qualquer formato. Assim, a lei também estabeleceu pena mais branda para esta hipótese, que é a multa no patamar de 0,5% da receita bruta.

No caso, como entendeu o colegiado, por maioria, que a pessoa jurídica apresentou arquivos magnéticos em formato diverso daquele solicitado pela auditoria, aplicaram a penalidade mais branda do que aquela aplicada pela fiscalização, ou seja, ao invés da multa calculada em 1% da receita bruta, prevista no inciso III do art. 12, da Lei nº 8.218/91, fez incidir a multa de 0,5% da receita bruta, prevista no inciso I do mesmo dispositivo.

Assim, o voto vencedor deduziu:

Destarte, considero que a resposta à intimação fiscal no contexto dos próprios fatos narrados pela autoridade, como a constante colaboração da fiscalizada, deve ser interpretada favoravelmente ao autuado.

Se tudo isso não bastasse, devemos ainda destacar a expressa regra de interpretação prevista no Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto;

I - a capitulação legal do fato;

II - a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - a autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Os elementos do feito, pelas razões acima expostas, formam a minha convicção de que a situação fática se enquadra na atenuante. Nada obstante, ainda que pairassem dúvidas, elas deveriam ser interpretadas a favor da autuada por força da cristalina dicção do CTN.

O primeiro paradigma apresentado pela defesa, tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 107-09.342

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2000, 2001, 2002

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE INFORMAÇÕES EM MEIO MAGNÉTICO. FALHA NA LEITURA DOS ARQUIVOS. DESCUMPRIMENTO DAS ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. SUCESSIVAS INTIMAÇÕES PARA CORREÇÃO DOS DEFEITOS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE.

Tendo o contribuinte se desincumbido do dever instrumental de proceder à entrega das informações solicitadas pela fiscalização em meio magnético, a impossibilidade de acesso às informações por descumprimento das especificações de sistema constantes da legislação de regência enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.218/91, sendo ilegítima a aplicação da multa disciplinada no inciso II, posto que na hipótese não se cogita de omissão ou prestação defeituosa de informações.

Sucessivas intimações do contribuinte para correção dos defeitos de forma verificados nos arquivos magnéticos, que, ao final, foram corrigidos, permitindo o acesso às informações prestadas, elidem a aplicação da multa prevista no art. 12, I, da Lei nº. 8.218/91. Precedentes.

Neste caso, a relator do voto condutor explicou que a auditoria fiscal intimou o sujeito passivo a apresentar arquivos magnéticos em determinado formato. O sujeito passivo apresentou diversas mídias contendo os arquivos. Contudo, essas mídias, por estarem em formato diverso daquele solicitado, não puderam ser lidas, impossibilitando a auditoria fiscal de ter acesso aos dados nelas contidos. Foi, então, aplicada a multa prevista no inciso II do art. 12 da lei nº 8.218/91 - multa por omissão de informações ou prestação incorreta destas, que é de 5% do valor da operação.

Consignou o relator do voto condutor do paradigma 107-09.342, que os fatos descritos apontam para a caracterização da infração prevista no inciso I, do art. 12, da Lei nº. 8.218/1991, ou seja, entrega das informações em meio magnético sem a observância da forma prevista na legislação de regência, impedindo o acesso das informações pelos agentes de fiscalização. E, ainda, mormente diante das sucessivas reintimações para que a pessoa jurídica procedesse à correção da forma de envio.

Vê-se, então, que as situações se assemelham, muito embora, no caso do recorrido a capitulação legal da autuação tenha sido diversa daquela do paradigma. A similitude decorre de que, em ambos os casos a auditoria fiscal adotou uma penalidade prevista em um dos incisos do art. 12 da Lei nº. 8.218/1991, e os colegiados entenderam que deveria ter sido imposta a penalidade prevista em outro inciso do mesmo artigo. Contudo, no caso do recorrido, o colegiado efetuou essa subsunção dos fatos à nova penalidade, enquanto que no paradigma entendeu-se por manter a exoneração do lançamento, o que caracteriza a divergência jurisprudencial, devendo ser admitido o Recurso Especial nesta questão.

Diante da caracterização da divergência na comparação entre o recorrido e este primeiro paradigma, me abstenho de analisar o segundo paradigma indicado para o tema, visto que isto é desnecessário.

2º Tema Divergente Admitido: requalificação da espontaneidade quando da lavratura do auto de infração

Esta divergência foi admitida por meio do Despacho de e-fls. 1.285/1.291, mas como também houve questionamento por parte da Fazenda Nacional, aduzindo pelo não conhecimento, faz-se necessário rever essa admissibilidade.

Aduz a contribuinte, neste tópico, que a requalificação da espontaneidade antes da lavratura do auto de infração foi reconhecida pelo **voto vencido**, no acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe, que reproduz totalmente no Recurso Especial.

Assinala que o voto vencedor preferiu negar a requalificação da espontaneidade, sob o argumento de que há obrigação autônoma, que não se compatibiliza com o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do CTN, em entendimento divergente àqueles exarados pelos acórdãos paradigmas nº 9101-00.020 e nº 1101-00.690.

Contudo, cotejando os votos em referência, não vislumbro a citada divergência jurisprudencial.

É que o voto vencedor do acórdão recorrido afastou o entendimento do acórdão recorrido de que houve a requalificação da espontaneidade por entender que, como a

autuação era por uma obrigação acessória autônoma, descabia falar em denúncia espontânea, e por conseguinte, não se podia admitir a tese da reaquisição da espontaneidade.

Ocorre que o paradigma 9101-00.020 não tratou de exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas sim de tributo que foi objeto de parcelamento. São, portanto, situações distintas.

Da mesma forma, também o acórdão 1101-00.690 não tratou de multa por obrigação acessória mas sim de lançamento de ofício de valores que a contribuinte argüiu terem sido incluídos em parcelamento especial em um momento de reaquisição de espontaneidade.

Veja-se que a questão de fundo para o voto vencedor do acórdão paradigma é o fato de se tratar de uma obrigação acessória autônoma. Assim, só poderia haver similitude fática acaso a situação analisada no paradigma fosse um lançamento de multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória e, ainda assim, o colegiado entendesse que haveria denúncia espontânea ou reaquisição de espontaneidade.

Portanto, relativamente a este tema, houve equívoco no despacho de admissibilidade que admitiu a caracterização da divergência.

Em razão da falta de caracterização de divergência jurisprudencial, em relação ao tema reaquisição da espontaneidade quando da lavratura do auto de infração, voto por não admitir o Recurso Especial nesta matéria.

Em resumo, encaminho meu voto, em sede de preliminares, por conhecer integralmente o Recurso Especial da Procuradoria e por conhecer, em parte, o Recurso Especial da contribuinte, admitindo, apenas, a rediscussão do tema relativo à interpretação do art. 12, da Lei nº 8.218/91, eis que caracterizada a divergência, e negando seguimento ao Recurso Especial no que se refere ao tema reaquisição da espontaneidade quando da lavratura do auto de infração, eis que não caracterizado o dissenso jurisprudencial por ausência de prequestionamento da matéria.

3 Mérito

No mérito a questão trazida para reapreciação diz respeito à incidência da multa regulamentar prevista nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, ao caso concreto. Vejamos o referido dispositivo legal:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

No presente caso tem-se que, nos termos do Relatório Fiscal (fls. 08 e ss do volume 1 digitalizado), a contribuinte foi intimada em 10/08/2006 para, no prazo de 20 (vinte) dias, apresentar arquivos magnéticos com a contabilidade dos anos-calendário 2001 a 2005, nos termos da IN SRF nº 86/2001 e no formato estipulado pelo ADE COFIS nº 15/2001, conforme instruções contidas na própria intimação (fls. 17/19 do volume 1 digitalizado) e aviso de recebimento - AR datado de 10/08/2006 (fl. 20 do volume 1 digitalizado).

Esse prazo inicial de 20 (vinte) dias esgotou-se em 30/08/2006.

Ainda, nos termos do Relatório Fiscal, a contribuinte respondeu ao termo de intimação no dia 04/09/2006, expondo dificuldades em apresentar os arquivos e solicitando prazo adicional para atendimento da intimação em mais 30 (trinta) dias.

A auditoria prorrogou por mais 20 (vinte) dias o prazo para apresentação dos arquivos magnéticos. Ou seja, os arquivos deveriam ter sido apresentados até 25/09/2006.

Findo esse prazo, a fiscalização reintimou a pessoa jurídica, desta feita para apresentação dos arquivos magnéticos até 09/10/2006, portanto, concedendo um prazo adicional de 15 (quinze) dias. O AR data de 05/10/2006 (fls. 21/22 do volume 1 digitalizado).

Vê-se, então, que o prazo inicialmente concedido para apresentação dos arquivos magnéticos, de 20 (vinte) dias, foi estendido para nada menos do que 60 (sessenta). Mesmo assim, a obrigação não foi cumprida nos moldes que intimou-se.

É verdade que a contribuinte solicitou, mas apenas em 09/10/2006, autorização para apresentar os arquivos magnéticos em outro formato e, ainda, somente nos termos do cronograma que ofereceu junto de sua solicitação (fls. 23 e ss do volume 1 digitalizado). Mas nessa data já havia sido transcorrido o triplo do prazo inicialmente concedido. E, ainda assim, a contribuinte ofereceu apenas uma alternativa à auditoria fiscal, ou seja, dispôs-se a apresentar os arquivos de forma parcelada e em formato diverso daquele solicitado.

Diante da postura do sujeito passivo, o agente fiscal aplicou a multa correspondente no inciso III do art. 12, da Lei nº 8.218/91 (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) e consignou no Relatório Fiscal:

[...]

O contribuinte sempre se mostrou solícito e procurou oferecer parte dos arquivos à medida que ia conseguindo gerá-los no formato da IN 86/2001.

Contudo, a alternativa não pôde ser aceita porque somente se consegue realizar o trabalho fiscal com a contabilidade eletrônica se a totalidade dos arquivos estiver disponível. Aceitar apenas parte dos arquivos contábeis magnéticos equivaleria a concordar que o contribuinte mostrasse apenas algumas páginas de seus livros contábeis impressos à maneira tradicional.

As argumentações do contribuinte sobre a quantidade de dados a serem gerados e o esforço computacional necessário para atendimento do Termo de Intimação Fiscal foram levadas em consideração, tanto que o prazo administrativo foi largamente estendido. O prazo total concedido foi de 60 (sessenta) dias, ou seja, 2 (dois) meses.

Por outro lado, deve-se ter em conta que o dispositivo legal já citado obriga o contribuinte a preparar seus arquivos e manter sua contabilidade à disposição do fisco durante o prazo decadencial. Os contribuintes não devem esperar serem intimados para somente então prepararem os arquivos magnéticos de sua contabilidade.

Assim, tem-se que não se trata, como assentou o voto vencedor do acórdão recorrido, de atendimento à intimação com a apresentação de arquivos em *lay-out* diverso. Até porque o pedido para apresentar em *lay-out* diverso foi efetuado somente em outubro, quando a primeira intimação foi feita ainda em agosto. A hipótese configura, sim, não atendimento à intimação no prazo estipulado pela autoridade fiscal.

E isso se depreende claramente da resposta apresentada pela empresa em 09/10/2006, na qual consta expressamente, em negrito e sublinhada, o item: "**proposta para atendimento à fiscalização**".

Nessa "proposta", enviada depois que se passou o triplo do prazo inicialmente concedido pela auditoria, a pessoa jurídica se dispõe a disponibilizar, de imediato, os arquivos de registros contábeis (item "a" do Termo de Intimação) e as tabelas de plano de contas e centro de custos e despesas (sub-itens 2 e 3 do item "h" do Termo de Intimação), referentes aos anos de 2001 a 2005, no formato exigido pelo ADE COFIS nº 15/2001.

Aliás, é preciso observar que a pessoa jurídica se dispôs a disponibilizar os arquivos. Não há nada nessa resposta da contribuinte, ou no Relatório Fiscal, que indique que esses arquivos tenham sido efetivamente entregues no dia 09/10/2006, quando foi apresentada referida petição, motivo pelo qual sequer se pode concordar com a decisão recorrida de que houve apresentação em formato diverso.

A respeito da decisão recorrida, é importante destacar que ela partiu da premissa de houve a apresentação, porém em formato diverso, conforme se pode observar dos seguintes trechos:

Como a empresa apresentou os arquivos magnéticos após cinquenta dias do prazo fixado na intimação fiscal, foi-lhe aplicado o percentual sancionador máximo, isto é, 1% sobre sua receita bruta.

Ocorre que isso não aconteceu. A intimação da fiscalização (e-fls. 18/19) foi para apresentar os arquivos de registros contábeis, os arquivos de clientes e fornecedores, os arquivos de controle patrimonial, os arquivos das notas fiscais de emissão própria e de terceiros, os arquivos relativos ao comércio exterior, à folha de pagamento, além de algumas tabelas. Enquanto que a única informação nos autos de efetiva entrega consta das e-fls. 27 e seguintes por meio das quais foram apresentados apenas os arquivos relativos aos clientes e fornecedores. Assim, a hipótese é mesmo de não entrega no prazo estabelecido.

É verdade que constou da referida resposta, no mesmo item "**proposta para atendimento à fiscalização**", a alternativa de apresentar esses mesmos arquivos em formato diverso daquele estipulado pelo ADE COFIS nº 15/2001, desde que, como ressaltou nesse mesmo documento, isso ficasse a critério da autoridade requisitante, nos termos art. 2º do ADE COFIS nº 15/2001.

Assim, o que se vê de concreto nos autos é que a contribuinte, em que pese intimada e reintimada, não apresentou os arquivos magnéticos determinado pela IN SRF nº 86, de 2001, no formato exigido pelo ADE COFIS nº 15/2001 no prazo estipulado pela auditoria fiscal que foi, de início, de 20 (vinte) dias, posteriormente prorrogado até 60 (sessenta) dias.

Por oportuno registro que é equivocado o entendimento assentado pelo voto vencedor do acórdão recorrido no que diz respeito à obrigatoriedade de a autoridade fiscal aceitar os arquivos em formato diverso daquele solicitado.

Primeiramente porque, como sobejamente já deduzido em decisões pretéritas, o procedimento fiscal se deu no ano de 2006, enquanto que a exigência para manter arquivos digitais já existia desde 2002, tanto a própria determinação em si, contida na IN SRF nº 86, de 2001, quanto o *lay-out* exigido, também desde 2001, pelo ADE COFIS nº 15/2001. O fato de a pessoa jurídica não manter os arquivos digitais no formato exigido pela legislação à disposição do Fisco, desde 2002, já demonstra inobservância da norma definida no art. 11 da Lei nº 8.218/91:

*Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, **ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.** (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

(*) destaquei

Em seguida, porque o ADE COFIS nº 15/2001, no art. 2º, dispõe que fica a critério da autoridade fiscal aceitar arquivos em formato diverso daquele estipulado pelo próprio ADE COFIS nº 15/2001:

Art. 2º. A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em

forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

Ora, não se vê no dispositivo nenhuma obrigatoriedade por parte do agente fiscal em aceitar arquivos magnéticos em outro *lay-out*. Ao contrário, o que se vê é discricionariedade e conveniência do agente em aceitar, ou não, arquivos em formato diverso daquele estipulado pelo ADE COFIS nº 15/2001.

No presente caso tem-se que o agente fiscal não acatou a apresentação dos arquivos magnéticos em formato diverso. E as justificativas apresentadas pela fiscalização para não aceitar *lay-out* diverso estão muito bem claras no Relatório Fiscal, conforme trechos que torno a transcrever:

[...]

O contribuinte sempre se mostrou solícito e procurou oferecer parte dos arquivos à medida que ia conseguindo gerá-los no formato da IN 86/2001. Contudo, a alternativa não pôde ser aceita porque somente se consegue realizar o trabalho fiscal com a contabilidade eletrônica se a totalidade dos arquivos estiver disponível. Aceitar apenas parte dos arquivos contábeis magnéticos equivaleria a concordar que o contribuinte mostrasse apenas algumas páginas de seus livros contábeis impressos à maneira tradicional.

As argumentações do contribuinte sobre a quantidade de dados a serem gerados e o esforço computacional necessário para atendimento do Termo de Intimação Fiscal foram levadas em consideração, tanto que o prazo administrativo foi largamente estendido. O prazo total concedido foi de 60 (sessenta) dias, ou seja, 2 (dois) meses.

[...]

Deve-se considerar que outros contribuintes de mesmo porte conseguiram observar o prazo concedido. A legislação sobre a matéria existe há vários anos (a Lei 8.218 é de 1991 e a IN 86 é de 2001). Portanto, houve tempo suficiente para todos se prepararem para uma exigência dessa natureza.

Convém esclarecer que:

(1) o formato dos arquivos é estabelecido pela Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 86, de 22/10/2001, regulamentada pelo Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23/10/2001, devendo ser observado não apenas porque a atuação fiscal é vinculada, mas sobretudo por questão de compatibilidade com os sistemas existentes no âmbito da Secretaria da Receita Federal;

[...]

(3) é grande o prejuízo da Fazenda Nacional pelo atraso ou falta de entrega dos referidos arquivos, uma vez que o trabalho - almejado é circularizar eletronicamente a contabilidade do interessado e também as contabilidades de seus fornecedores e clientes, confrontando os lançamentos de despesa e de receita de cada pessoa jurídica;

[...]

E, ainda, porque a solicitação da contribuinte somente foi formalizada 60 (sessenta) dias depois da primeira intimação, quando já havia se esgotado o prazo inicial concedido e suas prorrogações. Nesse momento já se encontravam os fatos subsumidos à hipótese de incidência do inciso III do art. 12, que é o não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação de arquivos e sistemas.

Mais uma vez, note-se que a multa aplicada se deve ao descumprimento do prazo para atendimento das intimações lavradas para apresentação dos arquivos digitais.

Portanto, a regra-matriz de incidência da multa regulamentar em comento prevê que seu aspecto temporal seja o desrespeito, apenas e tão somente, ao prazo, que será concedido nas intimações lavradas para apresentação de arquivos digitais. Como esse prazo foi descumprido, deve então incidir o conseqüente da norma, que é a 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. Ou seja, não existe discricionariedade para o aplicador dessa norma.

Por essas razões é que também não cabe ao caso a aplicação do art. 112 do CTN, como entendeu o voto vencedor recorrido. Com a devida vênia, tal artigo tem lugar quando se tem uma dúvida na aplicação da norma. Aqui os fatos estão claros: não houve entrega dos arquivos no prazo estabelecido. A proposta de entregar em formato diverso não se equivale a entregar efetivamente em formato diverso.

No que toca às alegações deduzidas em Contrarrazões ao Recurso Especial da PFN, a respeito de alteração, pela decisão recorrida, do critério jurídico do lançamento e da reaquisição de espontaneidade do sujeito passivo, tem-se que tais matérias foram objeto de arguição de divergência pela contribuinte em seu apelo especial, porém não admitidas.

A contribuinte ainda reclama a aplicação, ao caso, do princípio da retroatividade benigna, em vista das alterações promovidas pelo art. 8º, da Lei nº 12.766, de 2012, no art. 57 da MP nº 2.158/2001, que assim dispõe:

Art. 8º O art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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;

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.” (NR)

Entretanto, considerando que o legislador da Lei nº 12.766, de 2012, não revogou os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.212, de 1991, é de se fazer uma interpretação sobre qual é o alcance do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com essa alteração trazida pela Lei nº 12.766, de 2012.

Nesse sentido, verifica-se inicialmente (antes da alteração de 2012), o art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, destinava-se a cominar penalidade para os casos de descumprimento de obrigações acessórias estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, para as quais não havia uma penalidade específica, haja vista a redação vigente à época:

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;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

Para melhor compreensão, transcrevo também o art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999:

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.

Com a alteração promovida pela Lei nº 12.766, de 2012, passou-se a incluir no bojo das multas de que trata o art. 57 a não apresentação, nos prazos fixados, de declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

Contudo, é de se verificar que em 2012 já se tinha a obrigatoriedade de apresentação da Escrituração Contábil Digital – ECD, da Escrituração Fiscal Digital – EFD, e outras escriturações e demonstrativos que passaram a ser de entrega obrigatória com a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Assim, é nesse contexto que tais alterações precisam ser concebidas.

Além disso, a redação atual do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, por força das alterações promovidas pelo art. 57 da Lei nº 12.783, de 24 de outubro de 2013, já nem contempla mais as figuras dos arquivos digitais, como se pode observar:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, 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 2013)

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 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 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). (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício. (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013).

Percebe-se, por conseguinte, que a redação volta a tratar de penalidades por descumprimento de obrigação acessória de forma genérica, não se aplicando para as hipóteses em que há penalidade específica, como é o caso dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

Em face ao exposto, encaminho meu voto no sentido de:

1) conhecer do Recurso Especial da PFN e, no mérito, dar-lhe provimento e restabelecer a exigência da multa regulamentar prevista no inciso III, do art. 12, da Lei nº 8.218/91, calculada no valor máximo previsto que é de 1% (um por cento) da receita bruta; e

2) conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, relativamente à divergência arguida em relação à interpretação do art. 12, da Lei nº 8.218/91 e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

O presente voto tratará do mérito dos recursos especiais, no que fui acompanhada pela maioria do Colegiado.

O acórdão recorrido decidiu pela manutenção em parte da multa imposta ao contribuinte, conforme voto vencedor, lavrado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes:

Dentre as alegações da defesa está a de que se colocou à disposição da fiscalização para apresentar as mesmas informações, mas em formato diverso daquele estipulado pela autoridade administrativa. Nesse caso, a sanção deveria ter sido limitada ao percentual de 0,5%, em razão do que dispõe o inciso 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".

Se a pessoa jurídica tivesse protocolado a entrega dos referidos arquivos em resposta à intimação fiscal, seria evidente a aplicação do limite de autuação.

Todavia, nos autos, consta apenas uma resposta à intimação, mediante a qual a atuada solicita a entrega em formato diverso do exigido pela autoridade.

Na sessão passada, discutimos a natureza desta resposta e como deveria ter a autoridade fiscal se comportado diante dela.

Em primeiro lugar, não podemos deixar de considerar que o procedimento de fiscalização não pode ser visto como uma sucessão de atos mecânicos em que a autoridade fiscal e o representante da empresa colocam-se como meros agentes automáticos. Eles são pessoas que devem se respeitar mutuamente e agir em conformidade com o trato social. Assim, é esperado que o representante da empresa, em razão de sua própria condição de sujeição ao poder a que está investido a autoridade fiscal, trate-a com toda a cortesia possível.

Se a autoridade o intimou para apresentar os arquivos magnéticos num certo formato, mas estavam disponíveis apenas os mesmos arquivos em formato diverso, não seria razoável que o representante, antes de apresentá-los sem maiores explicações, solicitasse a sua entrega?

Ora, não é crível que a empresa tenha se colocado à disposição para apresentar as informações em outro formato, a autoridade tenha tido conhecimento da inexistência destes mesmos arquivos e mesmo assim tenha afirmado que a empresa sempre colaborou com a fiscalização.

Outro ponto levantado em nossas discussões é o de que a autoridade fiscal não poderia ter respondido positivamente ao pedido para apresentar arquivos em formato não previsto.

Penso de forma diversa. Quando a autoridade intima a empresa fiscalizada para a apresentação de documentos e o atendimento é apenas parcial, a autoridade não deixa de recebê-los, mas apenas ressalva o atendimento parcial.

De forma análoga, a autoridade fiscal poderia (em verdade, deveria) ter respondido à indagação da fiscalizada. Caso a resposta fosse positiva, ou seja, pela aceitação dos arquivos em formatos diversos, poderia ressaltar que isso não teria o condão de satisfazer por completo a obrigação de apresentação no formato previsto, o que implicaria a aplicação da sanção atenuada.

Ao assim proceder, a Turma *a quo* manteve multa com fundamento no artigo 12, I, da Lei nº 8.218/1991, enquanto o lançamento tributário fundou-se no inciso III do mesmo dispositivo legal, *verbis*:

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; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

De fato, como mencionado pelo acórdão recorrido, consta intimação do contribuinte para apresentação de arquivos magnéticos. O contribuinte respondeu a esta intimação em 09/10/2006, nos seguintes termos (fls. 25, volume 1):

De início, estão sendo disponibilizados os arquivos de registros contábeis (item a do Termo de Intimação Fiscal) e as tabelas de plano de contas e centro de custo e despesa (sub-itens 2 e 3 do item 11 do Termo de Intimação Fiscal), referentes ao período de 2001 a 2005, nas especificações técnicas disciplinadas no Ato Declaratório Executivo COFINS nº 15/01)

Adicionalmente, tendo em vista o descrito no art. 2º do referido ato declaratório

"a critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata §1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos"

e por já possuir um processo automatizado de geração dos dados solicitados no Termo de Intimação Fiscal, a empresa, como parte de seu compromisso de facilitar os trabalhos da Secretaria da Receita Federal, com a máxima transparência coloca à disposição toda e qualquer informação constante por sistemas da empresa utilizados para registrar seus negócios e atividades econômicas, que podem ser gravados em arquivos magnéticos e disponibilizados.

O Auto de Infração foi lavrado apenas em 24/07/2007, portanto, meses depois da resposta acima, em que o contribuinte menciona a disponibilidade de arquivos magnéticos em formato distinto.

A adequação, paulatina, dos arquivos do contribuinte ao formato solicitado pelo auditor fiscal (estabelecido pela IN 86/2001) é mencionada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10), como também a recusa no recebimento dos arquivos:

O contribuinte sempre se mostrou solícito e procurou oferecer parte dos arquivos à medida que ia conseguindo gerá-los no formato da IN 86/2001. Contudo, a alternativa não pôde ser aceita porque somente se consegue realizar o trabalho fiscal com a contabilidade eletrônica se a totalidade dos arquivos estiver disponível. Aceitar apenas parte dos arquivos contábeis magnéticos equivaleria a concordar que o contribuinte mostrasse apenas algumas páginas de seus livros contábeis impressos à maneira tradicional.

Assim, constata-se que o contribuinte solicitou a apresentação de arquivos em formato distinto, fato que indica a existência de arquivos mesmo que em formato equivocado, não se sustentando a imposição de multa por falta/atraso de apresentação destes.

Ressalto que o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001 possibilita que a autoridade fiscal rejeite o recebimento de arquivos digitais, possivelmente considerando a dificuldade técnica relacionada à recepção de documentos em formato distinto daquele processado pelo sistema da Receita Federal.

Exatamente por isso, quando verificado que o auditor fiscal autuante recebeu pedido para apresentação de documentos em formato distinto, sendo possível a sua recusa pelo auditor fiscal, não se pode impor ao contribuinte o ônus pelo atraso ou não apresentação dos arquivos magnéticos em formato equivocado. No caso, só poderia ser imposta multa pela forma equivocada dos arquivos, como mencionado pelo acórdão recorrido.

No entanto, é vedado aos julgadores administrativos alterar o critério jurídico do auto de infração, sob pena de ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Por tais razões, entendo que a multa imposta nestes autos é insubsistente, não sendo possível a modificação procedida pela Turma *a quo* no critério jurídico do lançamento, para justificar a manutenção em parte da multa, ajustando o lançamento a outro inciso do artigo 12.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa