



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

Processo nº 10707.001640/2006-37
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.199 – 1ª Turma
Sessão de 1 de fevereiro de 2016
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2001

Normas gerais de direito tributário. Obrigação acessória. Exigência em desacordo com a legislação tributária. Apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados pela pessoa jurídica. Irretroatividade das leis. Descabimento da penalidade.

Quando vinculadas a registros fiscais anteriores a 1º de janeiro de 2002, carece de fundamento jurídico a exigência de obrigação acessória na forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas estabelecidas na IN/SRF nº 86/01 e no ADE nº 15/01. A exigência correta seria na forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas estabelecidas na IN/SRF nº 68/95.

Se a exigência de obrigação acessória não está de acordo com a legislação tributária, a mesma não pode ser exigida e o seu inadimplemento não pode fundamentar o lançamento da multa, sob pena de imputar sanção a quem não deve.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negar provimento ao recurso, votando a Conselheira Cristiane Silva Costa pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 19/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

22/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 19/02/2016 por MARCOS AURELIO

O PEREIRA VALADAO

Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

EDITADO EM: 19/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, André Mendes De Moura, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal De Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos do processo reproduzo o relatório do Ac. Recorrido, com pequenas modificações para maior clareza (notas de rodapé omitidas).

Cuida-se de recurso ex officio contra acórdão unânime da Sexta Turma da URI Rio de Janeiro (RJ) que julgou improcedente o lançamento de multa equivalente a 0,02% da receita bruta por dia de atraso no cumprimento do prazo estabelecido para apresentação de arquivos magnéticos e sistemas de processamento eletrônico de dados relativos aos registros fiscais do ano 2001.

Segundo a denúncia fiscal, a exação tem como fundamento legal os artigos 11 [1] e 12, inciso III [2], da Lei 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as modificações introduzidas pela Medida Provisória 2.158-34, de 27 de julho de 2001.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 39 a 68, nas quais defende a impossibilidade de aplicação da multa no ano da edição 34 da Medida Provisória 2,158, de 2001.

Busca amparo tanto em acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes³ quanto na IN SRF 86, de 22 de outubro de 2001, para concluir que os próprios órgãos da Fazenda Nacional somente reconhecem essa obrigação acessória para fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão objeto do recurso de ofício dirigido ao Segundo Conselho de Contribuintes estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2001

Ementa: MULTA REGULAMENTAR, ARQUIVOS DIGITAIS, EXIGÊNCIA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS, DESCABIMENTO DA PENALIDADE, A multa regulamentar prevista nos artigos 11 e 12, III, da Lei

nº 8,218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2158-34, de 27/07/2001, somente deve ser aplicada a períodos de apuração posteriores à edição dessa medida provisória, em face da h-retroatividade das leis. Por outro lado, é inadmissível a exigência de obrigação acessória em desacordo com a Instrução Normativa nº 86, de 2001, que regulamentou os sobreditos dispositivos legais. Lançamento Improcedente.”

O Segundo Conselho de Contribuintes enfrentou a remessa oficial em sessão de 11 de dezembro de 2007 e declinou da competência para a apreciação da matéria em favor deste Terceiro Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão 201-80805, conduzido pelo voto da conselheira-relatora Fabiola Cassiano Keramidas, verbis:

Dos fatos apresentados verifico que a questão limita-se à possibilidade ou não de aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória genérica desvincularia de qualquer tributo específico. A recorrente foi intimada a apresentar arquivos magnéticos à Receita Federal para o fim de viabilizar à administração pública fiscalizar a regularidade da empresa perante os tributos federais. Logo, não há qualquer referência, nos autos, aos tributos que são de competência deste Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes. Esta definição está e.specificada no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que da seguinte forma determina a competência deste Segundo Conselho de Contribuintes:

Omissis

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para este Terceiro Conselho de Contribuintes os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 180 folhas, Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.

No julgamento a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, proferiu o Acórdão nº 3101-00.010 pelo qual, em sessão de 25 de março de 2009, acordaram: 1) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conhecimento do recurso. Vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator) e José Luiz Novo Rossari; 2) no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. No Acórdão da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, decidiu-se por negar provimento ao recurso de ofício pelas razões espelhadas na Ementa abaixo transcrita:

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2001

Normas Gerais de direito tributário. Obrigação acessória. Apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados pela pessoa jurídica.

Não há que se falar em inadimplemento de obrigação acessória senão para períodos posteriores à vigência da norma instituidora do encargo. Quando vinculadas a registros fiscais anteriores a 1º de janeiro de 2002, carece de fundamento jurídico a exigência da multa criada pela Medida Provisória 2.158-34, de 27 de julho de 2001, equivalente a 0,02% da receita bruta por dia de atraso no cumprimento do prazo estabelecido para apresentação de arquivos magnéticos e sistemas de processamento eletrônico de dados.

Recurso de Ofício Negado. " (fl.181)

Objeto de recurso especial de divergência (fls. 201/220) da Fazenda Nacional, no qual insurge-se quanto à interpretação divergente dada pelo Colegiado *a quo* em comparação a julgados levados a efeito por outros órgãos fracionários que integram a estrutura do CARF, foi admitido pelo presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF com fundamento nas razões expendidas no despacho de admissibilidade constante às folhas 651/653 do e-processo.

Devidamente cientificada, conforme termo de intimação e Aviso de Recebimento às fls. 655/656, a autuada apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, fls. 662/679.

A 3ª T. da CSRF decidiu por remeter o processo para julgamento na 1ª Seção, por conta do Acórdão nº 9303-003.131, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

Multa. Descumprimento de obrigação acessória. Arquivos Digitais. Inexistência de vinculação a tributo específico. Competência residual.

Multa lavrada em razão da não apresentação, em meio digital, de documentação contábil para fiscalização e que não se encontra vinculada a tributo específico. Se a matéria versada no recurso especial não se encontra na competência atribuída regimentalmente a nenhuma das Seções de julgamento do CARF, o julgamento deve ser realizado no Colegiado que detenha a competência residual, in casu, a Primeira Seção de Julgamento, e, por conseguinte, em instância especial, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Remetido o Processo à 1ª Seção, foi a mim distribuído por sorteio.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Conheço do recurso, por tempestivo e por apresentar os demais requisitos formais e materiais. Ponderados as razões do Ac. recorrido, do recurso especial e das contrarrazões, passo à análise do mérito.

Cabe rememorar alguns aspectos fáticos que originaram a lide, pois necessário ao seu deslinde. Como afirma a recorrente, *"dúvidas não pairam em relação ao fato de que houve o descumprimento do prazo assinalado pelo Termo de Intimação Fiscal para a apresentação de documentos e arquivos magnéticos, referentes ao ano calendário de 2001, ora em questão"*. Isto é fato constante dos autos, conforme Relatório Fiscal (fls. 9 e 10).

Segundo a própria recorrente, *"o julgamento da presente demanda passa necessariamente pela correta interpretação das disposições do §1º, do art. 144, do Código Tributário Nacional"*. Para convencimento do julgador, a recorrente traz comentários de Zuudi Sakakihara (Código Tributário Nacional Comentado — Coordenador Vladimir Passos Freitas - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, pág. 565/566.). Traz uma aprofundada discussão sobre a interpretação do § 1º do art. 144.

A questão aqui diz respeito à incidência ou não da legislação que institui a multa em discussão e da aplicação em si da norma que rege as obrigações acessórias, mas não restaria afetada pelo § 1º do art. 144. Não se está a discutir se a norma procedimental pode retroagir para atingir períodos anteriores à sua instituição, no que diz respeito às informações em si. Isto está mais que assentado, considerando as decisões dos tribunais superiores em relação à CPMF e à LC 105/2001. A questão é se as normas aplicáveis ao caso permitiriam a exigência do procedimento relativamente ao exercício de 2001, exercício em que foram publicadas (este aspecto será verificado com mais profundidade mais adiante).

Veja-se que a fundamentação da decisão recorrida, quando tratou do mérito da questão é extremamente sucinta (fl. 6 do Acórdão 3101-00.010):

Vencido na preliminar, passo ao enfrentamento do mérito.

Nesse particular, entendo irreparável o julgamento proferido pelo órgão judicante a quo, porquanto a multa lançada diz respeito ao descumprimento do prazo estabelecido para apresentação de arquivos magnéticos e sistemas de processamento eletrônico de dados relativos aos registros fiscais do ano 2001, ano das modificações introduzidas pela Medida Provisória 2.158-34, de 27 de julho de 2001, para introduzir no mundo jurídico a referida obrigação.

Ademais, para períodos anteriores a 1º de janeiro de 2002, a inexistência dessa obrigação tributária acessória é tema pacífico no âmbito da própria administração tributária a teor do disposto no § 1º do artigo 3º e no artigo 5º, ambos da IN SRF 86, de 22 de outubro de 2001 [dispositivo transcrito em nota de rodapé-n.

7]

7 "IN SRF 86, de 2001: Artigo 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º (§ 1º) Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 15-º de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput [,,.} Artigo 5º: Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso ex officio.

A DRJ quando fundamentou a decisão basicamente o fez com base no Ac. 203-09.828 de 2005, do 2º CC, que tem a seguinte fundamentação, igualmente sucinta (fls. 163):

Acolho a impugnação, por ser tempestiva e reunir os demais requisitos de admissibilidade, e passo a decidir.

A despeito de o autuante ter intimado a interessada a apresentar seus arquivos magnéticos referentes aos anos-calendário de 2001 a 2005 (fls. 12), tanto no penúltimo parágrafo do relatório fiscal de fls. 9 quanto na informação de fls. 38 foi enfatizado que os arquivos cuja falta da entrega implicou o auto de infração são tão-somente os relativos ao ano-calendário de 2001.

Diante desse fato, para ser absolutamente conciso, registro inicialmente que comungo no entendimento do-Conselho de Contribuintes sintetizado exemplarmente na ementa do acórdão 203-09.828, de 2005, transcrita no relatório acima.

Depois, não vislumbro como poderia prosperar a exigência de 110 tal multa ante o disposto no § 1º do art. 3º da IN-SRF no 86, de 2001, o qual não exige, mas apenas faculta à pessoa jurídica a apresentação, à Secretaria da Receita Federal, dos seus arquivos digitais e sistemas, referentes a períodos anteriores a 10 de janeiro de 2002, com as especificações técnicas de que trata o art. 2º da própria instrução normativa.

O meu voto, portanto, é pela rejeição da multa aplicada.

Compulsando as razões de decidir do Ac. nº 203-09.828, que também são sucintas, não há referência ao §1º do art. 113 do CTN, no que diz respeito à possibilidade de retroação de norma. A razão é simples. Este dispositivo trata de retroação de norma material, que impõe ou atribui obrigações ao contribuinte, mas não trata de retroação de multas tributárias, que é o caso dos presentes autos. E as normas que instituíram a obrigação discutida *in casu* trazem especificidades em relação a sua aplicação no ano-calendário de 2001, o que impacta, também a aplicação da multa.

É irrelevante se artigo 11 da Lei nº 8.218/91 aumentou ou não os poderes investigatórios do Fisco, e de fato não aumentou, pois as informações a serem prestadas são as mesmas, só muda a forma (papel para meio magnético), mas se tivesse aumentado os poderes investigativos o efeito seria o mesmo.

Pode-se concordar que o artigo 11 da Lei nº 8.218/91, quando da sua edição original em 1991 criou realmente novos processos de fiscalização ao exigir, a partir de 1991, a entrega de arquivos em meios magnéticos, pois até então, a obrigação do contribuinte era a apresentação dos Livros Contábeis (Diário e Razão) devidamente registrados no órgão competente bem como os Livros Fiscais (ICMS; IPI; LALUR, entre outros) em formato papel.

Mas isto não ampliou os poderes investigativos das autoridades administrativas, pois os dados constantes dos arquivos magnéticos eram, ou deveriam ser, os mesmos constantes dos livros contábeis e fiscais, já de obrigatoriedade de apresentação às autoridades tributárias desde a edição do CTN (art. 195). O que deu às autoridades tributárias, sem dúvida, foi mais agilidade no processo de fiscalização com a possibilidade de inúmeros cruzamentos de dados digitais, mas não mais poderes de investigação.

O que o artigo 11 da Lei citada criou, na verdade, foi uma nova obrigação acessória ao sujeito passivo, até mesmo porque houve uma ampliação no universo dos sujeitos passivos obrigados a referida exigência tributária, e esta não pode ser exigida retroativamente, sob pena de ferir o princípio da legalidade, da anterioridade e da segurança jurídica.

Todavia, há distinção entre a instituição de obrigações acessórias, que podem ser impostas por legislação tributária no sentido amplo do artigo 96 c/c art. 100 do CTN, e a criação das sanções decorrentes de ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas, que dependem de lei em sentido estrito, conforme artigo 97 do CTN. Neste sentido temos os seguintes precedentes judiciais.

"As obrigações acessórias não exigem lei em sentido estrito para sua instituição, por força do art. 113, § 2º, e 115 do CTN e, embora a expressão "legislação tributária" compreenda as normas Complementares, dentre as quais os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, como se vê dos arts. 96 e 100, I, do CTN, certo é que a imposição de multas pelo seu descumprimento depende, esta sim, de lei em sentido estrito, forte no art. 5º, II, da CF e no art. 97, V, do CTN, bem como a definição de crimes, consoante o art. 5º, XXXIX, da CF." (TRF-4ª Região. AC 2004.70.09.001805-5/PR. Rel.: Des. Federal Marga Inge Barth Tessler. 2ª Turma. Decisão: 05/09/06. DJ de 20/09/06, p. 906.)

"Ementa: Nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Neste conceito estão compreendidas as instruções normativas expedidas por autoridade administrativa competente, razão pela qual não há qualquer ilegalidade na instituição da Dimob por meio da Instrução Normativa 304-SRF." (TRF 5ª Região. AMS 2003.84.00003983-7/RN. Rel.: Des. Federal Francisco Wildo. 1ª Turma. Decisão: 12/05/05. DJ de 16/06/05, p. 668.)

Como se sabe, a cominação de penalidade deve ser instituída por lei em sentido estrito.

Vale lembrar que o inciso III do artigo 12 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, **criou uma nova sanção** em relação à que existia para o mesmo fim procedimental, independentemente de alteração de formas ou prazos para a apresentação dos arquivos digitais.

Disto decorre que, e acatando a *contrariu sensu*, a interpretação esposada pela PFN, a criação de uma nova sanção altera aspectos da hipótese de incidência tributária ou sua base de cálculo, afetando, destarte, o crédito tributário a ser lançado, não podendo, pois, referida norma ser aplicada retroativamente.

A fundamentação legal para a exação foi os artigos 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições, conforme AI à folha 7.

Para melhor esclarecer, vejamos as sanções previstas antes e depois da alteração legislativa.

1) Lei nº 8.218/91, redação anterior à MP nº 2.158-34:

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

(...)

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. (grifei)

2) Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-34, **publicada em 28/07/2001:**

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

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)

Como é fácil perceber, a hipótese de incidência para a sanção é a mesma nas duas redações, qual seja, *"aos sujeitos passivos que não cumprirem o prazo para apresentação"*.

No entanto, a base de cálculo da sanção foi alterada significativamente pois, de um valor fixo por dia de atraso, limitado ao máximo de 30 dias, passou-se a um valor percentual 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.

Os artigos 97 e 113 do CTN dispõem que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II. a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

V. a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

(...)

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pelo exposto nos artigos 97 e 113 do CTN, a penalidade pecuniária é equiparada juridicamente à obrigação principal quando da inobservância por parte do sujeito passivo de uma obrigação acessória.

Neste sentido, temos os seguintes precedentes judiciais:

“Ementa: O Art. 113 do CTN confere à multa o mesmo regime processual dado ao tributo que lhe originou, assim, a prescrição em relação à multa é a mesma aplicada ao tributo

principal.” (TRF 1ª Região. AC 2001.38.03.002894-0/MG. Rel.: Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. 8ª Turma. Decisão: 29/06/07. DJ de 19/10/07, p. 161.)

“Ementa: A inobservância da obrigação acessória, independentemente da exigência de qualquer outro requisito, gera penalidade pecuniária exigível do responsável, que será configurada como obrigação principal, nos termos dos §§ 3º e 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional.” (TRF 1ª Região. AC 1997.01.00034175-8/MG. Rel.: Juiz Mark Yshida Brandão (convocado). 8ª Turma. Decisão 02/03/07. DJ de 19/03/07, p. 161.)

*“Ementa: I. Embora não tenham natureza de tributo, o art. 113, § 1º, do CTN dispensa às multas o mesmo tratamento jurídico dado aos tributos, quanto à constituição, inscrição em dívida ativa e execução. Sublinhe-se que o **inadimplemento da obrigação acessória não a converte em obrigação principal**, consoante se poderia depreender de leitura apressada do art. 113, § 3º, do CTN. De acordo com a melhor técnica, **descumprida a obrigação acessória, o Fisco tem o direito de lançar contra o inadimplente um crédito, cujo conteúdo é justamente a multa correspondente. Assim, embora se trate de execução de multa, decorrente do descumprimento de obrigação acessória que não caracteriza tributo, não há negar que o auto de infração, contendo o lançamento da penalidade aplicável, efetivamente constitui o crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN.**” (TRF 4ª Região. AG 2007.04.00002596-9/PR. Rel.: Des. Federal Joel Ilan Paciornik. 1ª Turma. Decisão: 02/05/07. DE de 15/05/07.) (grifei)*

Portanto, aplica-se à constituição do crédito tributário relativo à sanção as mesmas normas aplicáveis ao lançamento do tributo em si, i.e., a constituição do crédito tributário, especialmente os termos do caput do artigo 142 do CTN. Assim como não pode haver majoração de penalidade pecuniária sem que a lei que a majore esteja em vigor, de acordo com o § 1º do art. 97, CTN.

Este argumento, por si só, i.e., a impossibilidade de aplicação retroativa da multa já afastaria o lançamento na forma como feito. Porém restaria a possibilidade do lançamento subsistir tendo por passe a legislação aplicável, i.e., a redação anterior dos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, antes da alteração promovida pela art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 (que implicaria em “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.”) – mas isto também não é possível no caso.

Na verdade, o problema está em que a obrigação acessória, na forma como foi exigida pela autoridade administrativa, para o ano-calendário 2001, não era passível de ser exigida. Essa exigência era possível tão somente pela sistemática anterior ou, como diz a norma, por opção do contribuinte já previamente comunicada.

Como foi visto anteriormente, as alterações no artigo 11 da Lei nº 8.218/91, e a modalidade de declaração instituída pela IN/SRF nº 86/2001, criaram uma nova obrigação acessória, mesmo que por meio de legislação tributária no conceito do artigo 96 do CTN.

A nova obrigação acessória, instituída pela IN/SRF nº 86/2001 e o respectivo ADE Nº 15/2001, como ela própria estipula, não pode ser exigida retroativamente. Cabe lembrar que até mesmo o universo de sujeitos passivos foi ampliado, sendo, para os que não estavam obrigados anteriormente necessitavam de mais tempo para se adaptar às novas exigências que os demais, que já estavam obrigados a apresentação pelo *lay out* da IN/SRF nº 68/95.

A própria Administração Tributária entendeu não ser exigível o novo formato de *lay out* para o ano-calendário 2001, ano da edição destas normas tributárias, tanto que a IN/SRF nº 86/2001, em seus artigos 3º, 4º e 5º, assim dispõe:

Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2o.

§ 1º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1o de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput (grifêi).

(...)

Art. 4º Fica formalmente revogada, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1o de janeiro de 2002, a Instrução Normativa SRF Nº 68, de 27 de dezembro de 1995.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Ou seja, a autoridade tributária não poderia exigir a apresentação de arquivos digitais e sistemas, especificamente para o ano-calendário 2001 ou anteriores, na forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas estabelecidas na IN/SRF nº 86/01 e no ADE nº 15/01, mas sim na forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas estabelecidas na IN/SRF nº 68/95.

Conforme consta do Termo de Intimação Fiscal às folhas 14/16, a autoridade lançadora exigiu a apresentação de arquivos magnéticos, referentes aos anos-calendário de 2001 a 2005, todos no formato do ADE nº 15/01. Para os anos-calendário 2002 a 2005 estão corretas tais exigências, mas quanto ao ano-calendário 2001, a exigência deveria ter sido no formato da IN/SRF nº 68/95, facultado ao sujeito passivo a apresentação nos moldes do ADE nº 15/01.

A importância da obediência das normas complementares do Direito Tributário foram reconhecidas pelo STJ, conforme precedente abaixo:

“Ementa: V. As normas Complementares do Direito Tributário são de grande valia porquanto empreendem exegese uniforme a ser obedecida pelos agentes administrativos fiscais (art. 100 do CTN). ...” (STJ: REsp 460986/PR: Rel.: Min. Luiz

*Fux. 1ª Turma. Decisão: 06/03/03. DJ de 24/03/03, p. 151.)
(grifei)*

As normas tributárias complementares discriminadas no artigo 100 do CTN devem ser respeitadas tanto pelos sujeitos passivos quanto pelos agentes administrativos fiscais, como acima transcrito, conquanto referidas normas não sejam declaradas ilegais pelo Poder competente.

A unanimidade do colegiado *a quo* concordou em negar provimento ao recurso de ofício, entendendo irreparável a decisão da Turma da DRJ/RJOI.

Aliás, a ementa da decisão de primeira instância é bastante esclarecedora. Vejamos:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2001

Ementa: MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS. EXIGÊNCIA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. DESCABIMENTO DA PENALIDADE.

A multa regulamentar prevista nos artigos 11 e 12, III, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-34, de 27/07/2001, somente deve ser aplicada a períodos de apuração posteriores à edição dessa medida provisória, em face da irretroatividade das leis. Por outro lado, é inadmissível a exigência de obrigação acessória em desacordo com a Instrução Normativa nº 86, de 2001, que regulamentou os sobreditos dispositivos legais. (grifei)

Lançamento Improcedente".

Destacamos da ementa acima trecho que caracteriza como inadmissível a exigência de obrigação acessória em desacordo com as normas tributárias.

Nesta linha, também temos o acórdão nº 203-09.828, de 23.062005, do Conselho de Contribuintes, resumido na seguinte ementa transcrita na impugnação:

"MULTA REGULAMENTAR. CONTRIBUINTE USUÁRIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. ARQUIVOS DIGITAIS. EXIGÊNCIA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. DESCABIMENTO DA PENALIDADE.

Não se aplica a multa regulamentar prevista nos arts. 11 e 12, III, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-34, de 27/07/2001, a períodos de apuração anteriores edição dessa MP, face à irretroatividade das leis.

Tampouco pode a fiscalização exigir obrigação acessória em desacordo com o ato legal que a instituiu. (grifei)

Recurso de ofício negado."

Por fim, não há que se falar em inadimplemento de obrigação tributária acessória senão para períodos posteriores à vigência da norma instituidora do encargo. Quando vinculadas a registros fiscais anteriores a 1º de janeiro de 2002, carece de fundamento jurídica a exigência de obrigação acessória na forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas estabelecidas na IN/SRF nº 86/01 e no ADE nº 15/01. A exigência correta seria na forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas estabelecidas na IN/SRF nº 68/95.

Se a exigência de obrigação acessória não está de acordo com a legislação tributária, ela não pode ser solicitada pela fiscalização e o seu inadimplemento não pode fundamentar o lançamento da multa, sob pena de imputar sanção a quem nada deve.

Do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, mantendo a decisão adotada pelo acórdão recorrido e exonerando o crédito tributário respectivo.

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator