



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

Processo n° 10783.720400/2012-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.218 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente YARA ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008

INTIMAÇÃO. VIA POSTAL. ENTREGA NO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE. VALIDADE.

Nos termos da súmula n. 9 do CARF, É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2007, 2008

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E SISTEMAS. ARTS. 11 E 12 DA LEI 8.218/1991. INAPLICABILIDADE DO ART. 57 DA MP 2.158-35/2001.

Em caso de descumprimento das obrigações acessórias instituídas pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 aplicam-se as penalidades estabelecidas no art. 12 do mesmo diploma legal. As penalidades de que trata o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, mesmo após as modificações introduzidas pela Lei nº 12.766/2012, se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos. A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB nº 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator e pelo Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo (Relator), Cristiane Costa e

Guilherme Pollastri. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Cristiane Silva Costa e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário.

Na origem foi lavrado auto de infração em razão da falta de entrega dos arquivos digitais, relativos aos anos-calendários 2007 e 2008, constituindo a obrigação tributária no valor de R\$ 5.348.476,71 (fls. 02), com base nos artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218/91 (fls. 70/78).

Em resumo, a verificação de cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte iniciou-se através do MPF n.º 0720100.2009.00824, quando se intimou a recorrente para apresentação de documentos necessários para a realização do procedimento fiscal (fls. 61/64), havendo ciência pela recorrente em 27/04/2009 através do envio postal da intimação ao seu domicílio fiscal.

A primeira intimação não foi atendida. Foi expedida reintimação (fls. 65/68), da qual a recorrente teve ciência em 17/06/2009, também através do envio postal da intimação ao seu domicílio fiscal. Novamente, não houve qualquer manifestação da recorrente.

Assim, não havendo atendimento das intimações, o AFRFB procedeu ao lançamento da multa prevista no art. 12, III, da Lei 8.218/2001, consoante narra o Auto de Infração (fls. 70/78), onde se encontra a seguinte fundamentação, em síntese:

(i) Que a empresa informou em sua DIPJ do ano-calendário de 2007 que realizava sua escrituração em meio digital e, portanto, é obrigado a manter à disposição da RFB seus arquivos digitais e sistemas, conforme art. 11, da Lei 8.218/2001, e art. 2º, da IN/SRF n.º 86/2001;

(ii) Que a empresa é sujeita a acompanhamento econômico-tributário diferenciado e à tributação do imposto de renda com base no lucro real, pelo que ficou obrigada a adotar a escrituração Contábil Digital – ECD a partir de 01/01/2008 por força da IN/RFB n.º 787/2007;

(iii) Que a IN/RFB n.º 787/2007 somente elimina a apresentação em duplicidade das informações que estejam comprovadamente inseridas na ECD, o que não é o caso das informações relativas à folha de pagamento;

(iv) Logo, efetuou-se o lançamento da multa pelo atraso na entrega dos arquivos digitais relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, com base nos art.s 11 e 12 da Lei n.º 8.218/91.

A recorrente teve ciência do auto de infração em 01/03/2012 (fls. 79). Na sequência, apresentou impugnação em 02/04/2012 (fls. 85/95), a qual foi julgada totalmente improcedente, nos termos da ementa do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos (DRJ) que adiante segue transcrito (fls. 104/115):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

CIÊNCIA DAS INTIMAÇÕES. VIA POSTAL.

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

ARQUIVOS MAGNÉTICOS E SISTEMAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO.

A falta de entrega dos arquivos magnéticos e sistemas a que se refere o artigo 11 da Lei nº 8.218/91 enseja a penalidade prevista no inciso III do artigo 12 da Lei 8.218/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão supratranscrita em 19/10/2012 (fls. 121), a recorrente apresentou, então, recurso voluntário (fls. 123 e ss.), no qual ventila as seguintes razões, em resumo:

(i) Que a empresa nunca recebeu os termos de intimação emitidos pela SPAC/MACO n.º 0001/2009 e 5001/2009, mas que somente tomou ciência do Mandado de Procedimento Fiscal após o recebimento do Auto de Infração;

- (ii) Que a aplicação da multa regulamentar está incorreta, pois não houve atraso na entrega da documentação, mas a falta de entrega desta, alegando não ter sido intimada de forma correta a apresenta-la;
- (iii) Que o AFRFB não teve a iniciativa da intimação pessoal, e que este deveria utilizar todos os meios disponíveis para a efetiva intimação fiscal, o que não ocorreu;
- (iv) Que o Auto de Infração deve ser anulado pois a intimação da empresa não se perfectibilizou, como tem se manifestado o CARF e a esfera judicial. Juntou ementa do CARF e transcreveu a S. 410/STJ;
- (v) Que não seria possível a coexistência de duas penalidades uma vez que, como votou o relator do processo na DRJ, a revogação do artigo 13, da Lei 8.218/91, demonstra que não haveria possibilidade de concomitância da penalidade da multa regulamentar prevista no inciso III desta lei e do agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, do §2º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/99 pela não entrega dos arquivos magnéticos;
- (vi) Que a empresa está sendo penalizada em duplicidade, uma pelo atraso e outra pela falta de entrega dos arquivos magnéticos e sistemas;
- (vii) Que a multa aplicada deveria ser aquela em relação a não apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas, ou seja, aplica-se ao caso a multa de 112,5% ou 225% sobre a totalidade ou diferença de tributos;
- (viii) Que houve a capitulação errada da multa, pelo que deve ser reformada a decisão da DRJ para dar provimento ao presente recurso, declarando improcedente o lançamento da multa pela não entrega dos arquivos magnéticos;
- (ix) Que a multa aplicada deve ser considerada confiscatória e, caso mantida, deve ser reduzida ao patamar de 20% sobre os supostos débitos que ainda se tornarem subsistentes ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. Das Preliminares de Mérito

A matéria alegada nas preliminares confunde-se com as razões de mérito, razão pela qual serão apreciadas oportunamente.

2. Do Mérito

2.1. Da Ciência da Intimação pela Via Postal

Alega a recorrente que não recebeu as intimações enviadas pela RFB para apresentação dos seus arquivos magnéticos e sistemas, contudo não é o que se verifica.

O tratamento legal das intimações em processo administrativo fiscal está contida no art. 23, do Decreto n.º 70.235/72, observe-se:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:
(...)*

§1º. Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (...)

§2º. Considera-se feita a intimação: (...)

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (...)

§3º. Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§4º. Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (...)(grifo não original)

Pelo texto legal supratranscrito observa-se que a intimação do contribuinte poderá se realizar de três maneiras distintas, sem que haja ordem de preferência entre elas: (i) pela intimação pessoal, (ii) pela via postal ou, ainda, (iii) por meio eletrônico.

A exceção fica por conta da citação por edital, que apenas se aplica quando não é possível realizar nenhuma das outras formas de intimação (art. 23, §1º, Dec. 70.235/72). Neste sentido é o entendimento deste Conselho:

VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR EDITAL. INEXISTÊNCIA DE PREFERÊNCIA ENTRE OS MEIOS DE CIÊNCIA. DESNECESSIDADE DE ESGOTAMENTO DOS MEIOS DE

INTIMAÇÃO. O processo administrativo fiscal possibilita que a intimação seja feita pela via pessoal, postal ou eletrônica, inexistindo qualquer preferência entre os meios de ciência. (...) (CARF. Acórdão n.º 1402-001.41. Rel. Carlos Pela. Sessão em 10/06/2013)

Analisando o processo administrativo, verifica-se que a recorrente foi devidamente intimada duas vezes para que fossem apresentados seus arquivos magnéticos e sistemas. Ambas as intimações foram realizadas pela via postal, enviadas ao seu domicílio fiscal.

Como bem esclarece o §4º, do art. 23, transcrito acima, considera-se domicílio fiscal do contribuinte, para fins de sua intimação, o seu endereço informado à RFB para fins cadastrais.

Desta forma, não pode a recorrente dizer que não recebeu os termos de intimação ou que a RFB deveria utilizar todos os meios disponíveis para intimá-la, pois ambas as intimações enviadas pela via postal foram regularmente cumpridas e realizadas em seu domicílio fiscal, como se observa dos Avisos de Recebimento juntado no processo (fls. 64 e 68).

Ademais, é entendimento pacífico neste Conselho que a intimação enviada ao domicílio fiscal do contribuinte com prova de recebimento por meio de aviso postal é juridicamente válida, veja-se:

VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL. ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE. RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. Considera-se válida a intimação fiscal por meio de aviso postal com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o próprio destinatário. Assim, intimado o contribuinte por AR sem divergência de identificação e domicílio fiscal, conforme determina o artigo 23, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, sem consideração de quem tenha recebido e assinado o correspondente Aviso de Recebimento, há de se ratificar a perempção, já que não se conhece de apelo à Segunda Instância, contra decisão de autoridade julgadora de Primeira Instância, quando formalizado depois de decorrido o prazo regulamentar de trinta dias da ciência da decisão. (CARF. Acórdão n.º 2202-01.881. Rel. Nelson Mallmann. Sessão em 20/06/2012)

VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL. ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE. IMPUGNAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. Considera-se válida a intimação fiscal por meio de aviso postal com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o próprio destinatário. Assim, a impugnação, apresentada após trinta dias, contados da data em que o sujeito passivo tomou ciência do lançamento, deve ser

considerada intempestiva, não se conhecendo do apelo à segunda instância, contra a decisão da autoridade julgadora de primeira instância. (CARF. Acórdão n.º 2202-002.153. Rel. Nelson Mallmann. Sessão em 23/01/2013)

Com relação à pessoa que recebe a intimação fiscal, a Súmula CARF n. 9 sedimentou o entendimento de que a validade do ato prescinde de que este ocorra em face do representante legal da empresa, observe-se:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (grifo não original)

Conclui-se, portanto, que a entrega da intimação no endereço fiscal da contribuinte é válida, mesmo que não tenha sido recebida pelo representante legal da empresa.

Merece destaque no presente caso o fato de que o Auto de Infração lavrado chegou à ciência da recorrente através do seu envio pela via postal (fls. 79), sendo que o termo *a quo* do prazo para apresentação da impugnação pela recorrente teve como marco o recebimento da correspondência no endereço fiscal da recorrente.

O aviso postal da entrega da intimação da lavratura do Auto de Infração foi recebido pelo Sr. Allan Gabrecht (fls. 79), a mesma pessoa que recebeu a intimação para que a recorrente apresenta-se seus arquivos magnéticos e sistemas (fls. 68), não cabendo a alegação da recorrente que não recebeu as intimações que lhe foram enviadas pela via postal.

Assim, voto por negar provimento à arguição de nulidade do Auto de Infração por falta de sua intimação, pois é evidente que a recorrente teve ciência das intimações enviadas ao seu domicílio fiscal pela via postal.

2.2. Da Multa Aplicada e do seu Caráter Confiscatório

A recorrente apresenta em sua defesa argumentos contra a aplicação do art. 44, §2º, inciso II, da Lei 9.430/96. Entretanto, o auto de infração em questão tem fundamento nos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/91 (v. fls. 70 e ss.). Por isso, impertinente a alegação da recorrente a respeito do art. 44, §2º, inciso II, da Lei 9.430/96.

Em continuação, a recorrente verbera o caráter confiscatório da multa, o que faz com fulcro no art. 150, inc. IV, CRF/88. Na oportunidade, declina jurisprudência e doutrina para apoiar sua convicção. Como acontece em defesas dessa natureza, a insurgência ataca a previsão do percentual abstratamente imposto pela lei.

Isto significa que acatar os argumentos da recorrente implicaria afastar uma lei vigente, o que somente poderia ser feito caso houvesse vício de inconstitucionalidade reconhecido por uma das formas previstas no art. 26-A, §6º, Dec. 70.235/72. Ocorre que, por força da competência deste Conselheiro e do próprio CARF, tal provimento não é possível, nos termos dispostos pela súmula n. 2 do CARF:

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

Vale consignar que outro seria o tratamento jurídico caso fosse ventilado o desajuste entre a previsão abstrata da lei e a aplicação desta pelo agente fiscal, reclamo que se inseriria perfeitamente na competência deste Conselho (art. 1º, do Anexo I da Portaria MF n. 256/2009 – RICARF).

Tendo em vista que a recorrente se insurge contra a lei posta, e não quanto à sua aplicação, isto é, invoca o princípio do não-confisco para combater a previsão legal da multa, tem-se a impossibilidade deste Conselho de realizar qualquer juízo de valor sobre o tema, razão pela qual voto pelo desprovimento do recurso neste ponto.

2.2. Da Retroatividade Benigna de Penalidade

Por dever de ofício de verificar a adequada aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (Portaria MF n. 256/2009, Anexo I, art. 1º), o que representa verificar a legalidade do ato administrativo de constituição do crédito tributário, nos termos da súmula 473, STF¹, que também deve ser observada compulsoriamente, cumpre apreciar a possibilidade de alteração superveniente benéfica ao contribuinte.

Refiro-me especificamente à possibilidade de afastar a aplicação da multa constante no art. 12, inciso III, da Lei 8.218/91, por força do art. 57 da MP 2.158-35/2001 (com redação dada pelo art. 8º da Lei n. 12.766/12, posteriormente alterada pelo art. 57 da Lei 12.873/2013), em face da hipótese de retroatividade benigna de penalidades (o art. 106, inc. II, alínea “c”², c.c. art. 112³, ambos do Código Tributário Nacional).

De início, cumpre verificar o teor dos dispositivos em conflito, com especial relevo aos que tratam da integral inércia do contribuinte em face das solicitações da autoridade fiscal. Isto porque, no caso dos autos, após ser “regularmente intimado e reintimado a apresentar os arquivos digitais e ciente das penalidades cabíveis em caso de não atendimento, o sujeito passivo incorreu em omissão.” (fl. 72).

Observe-se, de início, o conteúdo da enunciação contida nos arts. 11 e 12 da Lei . 8.213/91, na parte pertinente:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada

¹ Súmula 473, STF. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

² CTN. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II- tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...) c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

³ CTN. 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 - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (...) (grifo não original)

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. (grifo não original)

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

Em tempo, consoante esclarece o AFRFB, “na linha 11 da ficha 61-A da Declaração de informações econômico-fiscais - DIPJ do ano-calendário 2007, o sujeito passivo [informou que] realiza sua escrituração em meio digital”. Logo, está preenchido o critério pessoal da regra-matriz da multa (art. 11, *caput*, Lei n. 8.218/91, *supra*).

Cumpra agora verificar o art. 57 da MP n. 2.158-35/2001, com redação pela art. 8º da Lei n. 12.766/12:

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: (...)

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; (...)

Em recentíssima data, a redação do art. 57 da MP 2.158-35/2001 foi alterada pelo art. 57 da Lei n. 12.873/13. Além da modificação de alguns termos técnicos e da reorganização da hierarquia de algumas disposições, a multa aplicável foi mais uma vez reduzida, observe-se:

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)(...).

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) (...)

Antes que esta última alteração fosse introduzida pela Lei n. 12.873/12, foi editado o Parecer Normativo n. 3 de 10/06/2013 para analisar o conflito entre as disposições dos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/91 e o art. 57 da MP .n. 2.158-35/01 (com redação pela Lei n. 12.766/12).

Consoante o entendimento contido no indigitado Parecer, aprovado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil e publicado no Diário Oficial da União de 12/07/2013, em caso de não entrega dos arquivos solicitados, deve ser aplicada a multa da MP n. 2.158-35/01 (redação pela Lei 12.766/12), exceto se houver prova inequívoca que o contribuinte não mantinha a escrituração de forma contínua, quando teria lugar a multa mais gravosa prevista na Lei n. 8.218/91, observe-se:

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

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

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a

escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dívidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).
(grifo não original)

No caso dos autos, não há evidências de que a recorrente não mantinha a escrituração à disposição da Receita Federal, mas apenas que não apresentou as informações quanto solicitadas. Assim, aplicando o entendimento acima apresentado, e com base na possibilidade de retroação da lei posterior que estabelece penalidade menos severa do que a prevista ao tempo da prática da infração, deve ser aplicada a multa do art. 57 da MP n. 1.158-35/01, com a redação dada pela Lei n. 12.766/12.

Ocorre que, consoante demonstrado acima, a Lei n. 12.873/13 abrandou ainda mais a penalidade contida no art. 57 da MP n. 1.158-35/01, pois reduziu a multa de R\$ 1.000,00 por mês-calendário de atraso para R\$ 500,00 por mês-calendário. Assim, considerando que foi aplicada à recorrente multa por 656 (seiscentos e cinquenta e seis dias) de atraso no cumprimento das exigências fiscais, o que representa 21 (vinte e um) meses de atraso, deve ser aplicada a multa de R\$ 10.500,00.

É como voto.

3. Da Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a retroatividade da multa menos gravosa, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa exclusivamente quanto à aplicabilidade, ou não, ao caso concreto, das alterações no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Passo a tratar da matéria, expondo os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

i) Aplicabilidade, ou não, ao caso concreto, das alterações no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/12/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 21/12/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Embora esta discussão não fizesse parte do litígio, conforme originalmente instaurado, sua apreciação é indispensável, visto tratar-se de alteração legislativa superveniente ao lançamento e que, caso aplicável ao caso concreto, poderia ter efeito retroativo, por tratar de penalidade.

Por ocasião do lançamento, o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 era conforme a seguir:

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.

Com o advento da Lei nº 12.766/2012, o art. 57, acima, passou a ter a seguinte redação (grifos não constam do original):

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: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

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, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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; (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

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. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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 do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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

Entendem alguns que a nova redação do art. 57, ao incluir no *caput* a expressão *escrituração digital* e especificar penalidades para a não apresentação ou apresentação com incorreções ou omissões, passaria a alcançar também a penalidade de que trata o presente processo. Além disso, por ser mais benéfica, sua aplicabilidade seria retroativa, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional. Com a devida vênia dos que assim pensam, tal linha de raciocínio não deve prosperar.

De se observar que tanto a redação do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 vigente à época do lançamento, quanto aquela com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.766/2012, se referem ao descumprimento de obrigações acessórias (redação anterior) ou à não apresentação nos prazos fixados de declaração, demonstrativo ou escrituração digital (nova redação) exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999 (grifei).

Vejamos, então, de que cuida art. 16 da Lei nº 9.779/1999:

Lei nº 9.779, de 19/01/1999

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.

Como se vê, esse artigo outorgava (e ainda outorga) competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para instituir obrigações acessórias, inclusive forma e prazo. Essa competência foi largamente exercida pela RFB, tendo sido criadas numerosas declarações, sempre de forma genérica, exigíveis de todo e qualquer contribuinte que se enquadrasse nas condições de obrigatoriedade, e que deveriam ser apresentadas independentemente de intimação. Apenas como exemplos, podem ser citadas a Dimob – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Instrução Normativa SRF nº 304/2003); e a Dmed – Declaração de Serviços Médicos (Instrução Normativa RFB nº 985/2009). Reitero que não se tratava, em qualquer caso, de obrigação acessória estabelecida de forma individualizada, e que dependesse de intimação específica para seu cumprimento e apresentação.

Como o art. 16 da Lei nº 9.779/1999 não cuidava de penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória, criada pela RFB por delegação de competência, esse

aspecto (penalidades) era complementado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, sempre que não existisse uma penalidade mais específica. Essa complementaridade entre o art. 16 da Lei nº 9.779/1999 e o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 nunca deixou de existir, mesmo com as alterações introduzidas neste último pela Lei nº 12.766/2012. Tanto antes quanto depois, sempre se cuidou de penalidades para o descumprimento de exigências feitas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, como fiz questão de frisar anteriormente.

Este ponto é de fundamental importância, como se verá a seguir.

As exigências feitas ao contribuinte então sob fiscalização e que, ao final, resultaram no lançamento da multa ora discutida, o foram nos seguintes termos:

- Termo de Intimação nº Sapac/Maco – 0001/2009, de 17/04/2009 (fl. 61): apresentar arquivos digitais da contabilidade, da folha de pagamento e do relacionamento entre contas da contabilidade e os tributos federais, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, com base, entre outros dispositivos legais e infralegais, nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991. Não há menção na intimação ao art. 16 da Lei nº 9.779/1999.
- Termo de Intimação nº Sapac/Maco – 5001/2009, de 15/06/2009 (fl. 65): Reintimação, com o mesmo teor do termo de intimação anterior

Afinal, quando da lavratura do auto de infração para o lançamento da multa, o Fisco fez consignar com clareza o fundamento legal para a aplicação da multa (fl. 73/74):

[...]

Diante de todo o exposto efetuamos o lançamento da multa pelo atraso na entrega dos arquivos digitais relativos aos anos-calendário 2007 e 2008, com base nos art. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91.

[...]

Como se observa, a base legal para a exigência da obrigação acessória foi o art. 11 da Lei nº 8.218/1991, e a base legal para a aplicação de penalidade pelo atraso na apresentação foi o art. 12 do mesmo diploma legal. Eis a redação desses dispositivos:

Lei 8.218, de 29/08/1991.

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, 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 2158-35, 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 2158-35, 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 2158-35, 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 2158-35, 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 2158-35, de 2001)

O exame dos dispositivos acima leva à conclusão de que a obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 em nada se confunde com a delegação de competência para a criação de obrigação acessória de que trata o art. 16 da Lei nº 9.779/1999. No primeiro caso, é a própria lei que cria a obrigação acessória, enquanto que no segundo caso a obrigação poderá ser criada pelo órgão que recebeu a competência para tanto. Também as penalidades são distintas: no primeiro caso, a mesma lei que criou a obrigação acessória estabeleceu as penalidades para seu descumprimento; já no segundo caso, existe para essa finalidade um dispositivo de outro diploma legal (o art. 57 da MP 2.158-35/2001) que faz menção expressa ao art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

Argumentam alguns que a obrigação de manter à disposição da RFB os arquivos digitais e sistemas, e apresentá-los, quando intimados pelos Auditores-Fiscais da RFB (art. 11 da Lei nº 8.218/1991) teria sido substituída ou mesmo extinta com o advento de outra obrigação acessória, a saber, a Escrituração Contábil Digital (ECD), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 787/2007. Também quanto a este ponto a argumentação não se sustenta.

A Instrução Normativa RFB nº 787/2007 foi editada com base, entre outros dispositivos, no já mencionado art. 16 da Lei nº 9.779/1999. Trata-se, claramente, de obrigação acessória dirigida de forma ampla, a todos os contribuintes a ela obrigados, sendo que a ECD deve ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) anualmente, em prazo pré-estabelecido, independentemente de prévia intimação. Quanto às informações, a ECD compreende tão somente a versão digital dos livros Diário, Razão, Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos (art. 2º da IN). Restringe-se, pois, aos assentamentos contábeis.

Por outro lado, os arquivos digitais e sistemas a que se refere o art. 11 da Lei nº 8.218/1991 possuem abrangência muito maior. Basta que se examine o § 1º do art. 1º do Ato

Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001⁴: as informações alcançam registros contábeis; fornecedores e clientes; documentos fiscais; comércio exterior; controle de estoque e registro de inventário; relação insumo/produto; controle patrimonial; e folha de pagamento. No entanto, muito embora a obrigação de manter as informações à disposição possua caráter geral, sua materialização somente ocorre mediante a apresentação dos arquivos digitais e sistemas, em atendimento a intimação específica dos Auditores-Fiscais da RBF para tanto.

Em suma, no primeiro caso, o alcance dos contribuintes obrigados é muito amplo, independente de intimação, e as informações são restritas. No segundo, os arquivos digitais e sistemas somente são apresentados mediante intimação específica, mas a abrangência das informações a serem prestadas é muito maior.

Há, por certo, uma sobreposição de informações, no que tange aos registros contábeis. Isso foi reconhecido quando da criação da ECD, vide o teor do art. 6º da IN RFB nº 787/2007:

IN RFB nº 787/2007

Art. 6º A apresentação dos livros digitais, nos termos desta Instrução Normativa e em relação aos períodos posteriores a 31 de dezembro de 2007, supre: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

I - em relação às mesmas informações, a exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

Ou seja, a apresentação da ECD supre a exigência anterior (mas não a substitui nem extingue e com ela não se confunde), e somente em relação às mesmas informações, visto que as abrangências são muito diferentes.

Finalmente, não se pode deixar de mencionar o Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013. Com todo o respeito devido aos ilustres pareceristas e demais autoridades que subscrevem aquele normativo, por todo o acima exposto, entendo que suas conclusões não são as que melhor integram a legislação. Lembro, ainda, que este CARF não está obrigado às interpretações esposadas pela Receita Federal.

O exposto pode ser sintetizado como segue:

- A multa do presente processo, aplicada com base no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, resultou do atraso na apresentação dos arquivos digitais e sistemas, obrigação estabelecida pelo art. 11 do mesmo diploma legal.
- As penalidades de que trata o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos.

⁴ O ADE Cofis nº 15/2001 estabelece forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas, e foi editado com base no art. 3º da IN SRF nº 86/2001.

- A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB nº 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei nº 9.779/1999. Em se tratando das mesmas informações, a apresentação da segunda pode suprir a primeira, mas não a substitui nem extingue.
- Não se tratando da superveniência de fixação de penalidade menos gravosa para a mesma infração, não se há de cogitar da aplicação da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”).

ii) Conclusão

Diante de todo o exposto, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha