



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

Processo nº 16682.720581/2012-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.106 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2014
Matéria Obrigações Acessórias
Recorrente PRAIAMAR INDUSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA
Recorrida 6º TURMA DA DRJ/RJ1

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2007

MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS.

Comprovado que o contribuinte possuía escrituração digital, mas deixou de apresentar à fiscalização o arquivo magnético solicitado, deve-se aplicar a penalidade prescrita no art.57, II, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

é de aplicar a multa prevista no não se sustenta a penalidade com fundamento na falta de entrega. Recurso de ofício negado.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. INTELIGÊNCIA DO ART. 106, II, “c”, do CTN .

Por força do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente o disposto no art.57 da Lei nº 12.873, de 2013, para aplicar a multa de R\$ 500,00 por mês-calendário do exercício fiscalizado de 2007, na hipótese de falta de apresentação de arquivos digitais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2a. Turma Ordinária da 1a Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a retroatividade benigna ao caso em tela para que a multa seja aplicada nos termos do inciso II do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13. Vencido o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, que cancelava o lançamento por entender haver erro de tipificação legal, e os conselheiros José Evande Carvalho Araujo e João Otávio Oppermann Thomé, que davam provimento parcial em menor extensão para reconhecer a retroatividade benigna apenas para que a multa fosse aplicada nos termos do inciso II do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.766/12. O conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão da 6ª Turma da DRJ/RJ1, o qual julgou, por maioria dos votos, vencido o relator, decidiu por NEGAR PROVIMENTO à impugnação da recorrente e, por conseguinte, MANTER a multa regulamentar no valor de R\$ 11.129.802,57, conforme ementa a seguir:

Acórdão 12-49.754 - 6ª Turma da DRJ/RJ1

Sessão de 25 de setembro de 2012

Processo 16682.720581/201250

Interessado PRAIAMAR INDUSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA

CNPJ/CPF 00.851.567/000171

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano calendário: 2007

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

O presente processo tem como objeto a exigência de **R\$ 11.129.802,57** a título de Multa Regulamentar por falta/atraso na entrega de **arquivos magnéticos** referentes ao ano-calendário de **2007**, conforme a descrição dos fatos constante do **auto de infração (fls. 875 - 879)**, *in verbis*:

Multa regulamentar equivalente a 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período (ano calendário 2007), até o máximo de 1% pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos

arquivos magnéticos e sistemas conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal anexo.

No **Termo de Verificação Fiscal (fls. 867 – 874)** verifica-se o seguinte:

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL

- A ação fiscal teve origem em **representação** formalizada pela **DRF Nova Iguaçu (processo nº 10374.000008/2010-61 – fls. 3 e 4)** no qual consta que a recorrente fora intimada para apresentar os arquivos digitais da sua contabilidade e da folha de pagamento bem como o de relacionamento entre as contas de contabilidade e os tributos federais referentes aos anos calendário de 2007 e 2008, mas não os apresentou;

DA DILIGÊNCIA FISCAL

- Constatado o interesse fiscal, a DEMAC/RJO, que passou a ser a delegacia jurisdicionante em razão de alteração do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, constituiu o **MPF 07185-00-2011-00682-4 (DILIGÊNCIA)** intimando, em **07/10/2011**, a recorrente para apresentar os arquivos digitais referentes aos anos base de **2007 e 2008**;
- Em resposta, encaminhada em **24/10/2011**, a recorrente alegou ter perdido todos os documentos em enchente ocorrida em **09/01/2009** e que já teria sido autuada no tocante aos arquivos digitais do ano base de 2008, através de outro auto de infração, cujo processo é o de **nº 16682.720334/201172**.
- Ao final da diligência foi proposta a implementação de procedimento de fiscalização com a finalidade de lançamento de penalidade prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/91, pois não foi comprovada a perda/destruição da documentação nos termos da legislação vigente;

DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

- Foi emitido o **MPF nº 07.185.00-2012-00364-0 (FISCALIZAÇÃO) (fls. 1192)** para lançamento da multa prevista no art. 12, III da Lei no. 8.218/91;
- Em **28/03/2012**, o contribuinte foi cientificado através do Termo de Início de Fiscalização da conclusão do procedimento de diligência para se manifestar sobre as informações apresentadas no prazo de vinte dias.
- Em resposta encaminhada em **18/04/2012** o contribuinte apresentou os seguintes documentos em complementação aos disponibilizados anteriormente para comprovar a destruição da documentação requerida, os seguintes:

A) Publicação em jornais de grande circulação do local de seu domicílio fiscal e do local em que aconteceu o fato;

B) Cópias de contratos de prestação de serviços referentes à guarda de documentos e arquivos firmado com empresa especializada;

C) Cópia de algumas respostas a intimações protocoladas junto à RFB em atendimento a procedimentos fiscais onde mostram que o órgão foi comunicado sobre o evento ocorrido em 09/01/2009.

- Acerca dos documentos apresentados pelo contribuinte foram feitas as seguintes considerações:

A) Em 09/01/2009 ocorreu o evento climático na cidade de Boituva/SP, local onde estaria localizada a empresa responsável pela guarda da documentação da contribuinte;

B) A contribuinte só foi publicar nos jornais o comunicado sobre a destruição de sua documentação em 11/09/2009 na cidade do Rio de Janeiro e em 01/10/2009 na cidade de Boituva/SP, oito meses após a ocorrência do evento climático;

C) A contribuinte não comprovou de forma inequívoca a efetiva entrega dos documentos, ora destruídos, à empresa responsável pela sua guarda;

D) A contribuinte não apresentou no prazo determinado pela legislação o comunicado do ocorrido junto aos órgãos competentes (Registro de Comércio e Receita Federal do Brasil);

DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

- O Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto 3.000/99) dispõe no § 1º do artigo 264 que ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração a pessoa jurídica fará publicar em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação dentro de quarenta e oito horas ao órgão competente do Registro de Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486/1969 , art. 10)
- O contribuinte não cumpriu o prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos solicitados.
- Foi efetuado o lançamento de multa de 1% (um por cento) sobre a receita bruta do sujeito passivo, conforme determina o inciso III, art. 12 da Lei 8.218/1991, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001.
- Como a multa diária é de 0,02% sobre a receita bruta limitada a 1% e a contribuinte superou 50 dias de atraso aplicou-se o limite.
- Base de cálculo: a Receita Bruta é aquela definida no art. 279 do RIR. Tomando-se os dados declarados na DIPJ de 2008, ano calendário 2007 temos um total consolidado no valor de R\$ 1.112.980.257,24, sendo, portanto, a multa de 1% sobre este valor igual a R\$ 11.129.802,57.

A Contribuinte foi cientificada pessoalmente do auto de infração em **18/06/2012** e, irresignada, apresentou sua **impugnação (fls. 892 – 923)** em **13/07/2012** aduzindo, em síntese:

- A nulidade do auto de infração em razão da reabertura de fiscalização para o mesmo período sem ordem escrita (contrariando o **art. 906 do RIR/99**), uma vez que a recorrente já teria sido autuada, em **30.06.2011**, pela não entrega dos arquivos magnéticos dos anos-calendários 2006, 2007 e 2008 (**processo administrativo nº 16682.720.334/2011-72 – fls. 1027 -1033**)
- A impossibilidade do novo lançamento alterando o critério jurídico utilizado no lançamento anterior (**art. 146 do CTN**), pois, para o mesmo fato, o **processo administrativo nº 16682.720.334/2011-72 (fls. 1027 -1033)** impôs a penalidade inserta no art. 57, I da MP 2.158-35, enquanto que o presente auto de infração impôs a penalidade do art. 12, III da Lei nº 8.218/91;
- A inadequação da penalidade aplicada, pois a multa prevista no **art. 12, III da Lei nº 8.218/91**, seria aplicável para os casos em que há **atraso** na apresentação dos arquivos magnéticos, enquanto que o presente caso seria de **falta de apresentação dos arquivos magnéticos**, hipótese em que deveria ter sido lavrada a multa do **art. 44, § 2º. da Lei nº 9.430/96**;
- A falta de identificação dos elementos de cálculo da multa, tendo-se em vista que não foi identificado o número de dias em que a recorrente manteve-se em atraso, devendo-se, no caso em epígrafe, considerar iniciada a contagem após o fim do prazo para apresentação da documentação e considerar-se cessada a mora no momento em que a recorrente informou a RFB que não entregaria os arquivos digitais, ou seja, um dia após o prazo designado pela autoridade fiscal, autorizando a imposição de penalidade por apenas 01 (um) dia de atraso (0,02% da receita bruta do período);
- A exclusão da responsabilidade da recorrente diante da ocorrência de caso fortuito, consubstanciado em evento climático extremo ocorrido em 09.01.2009 na cidade de Boituva/SP, onde estava localizada a empresa responsável pela guarda da documentação contábil e fiscal da recorrente;
- A retroação benigna da penalidade do **art. 10 da IN SRF nº 787/2007**, pois a não apresentação de arquivos digitais contendo informações da escrituração contábil do contribuinte não pode ser superior àquela estabelecida pela falta de apresentação do SPED CONTÁBIL, que substitui esses mesmos arquivos;

O **acórdão recorrido (fls. 1192 - 1212)** negou provimento à impugnação apresentada pelo contribuinte, vencido o relator, pelas razões abaixo:

- O fato gerador da multa prevista no **art. 12, III da Lei nº 8.218/91** é o descumprimento do prazo estabelecido para a apresentação dos referidos arquivos e sistemas – **o que abrange tanto o atraso de um dia, quanto a falta de apresentação sem justificativa plausível**. Daí a proporcionalidade quantitativa da multa impingida: de 0,02% da receita bruta do período, na

hipótese de um dia de atraso, até o máximo de 1%, no caso de atraso por mais de 50 dias ou de falta de apresentação dos documentos;

- A aplicação da penalidade do **art. 44, § 2º. da Lei nº 9.430/96** se restringe às situações em que a falta de apresentação dos documentos (ou o atraso nessa apresentação) se dá no âmbito de um procedimento de fiscalização com lançamento de ofício de tributo;
- Não há comprovação da entrega dos documentos à empresa depositária, pois não foi juntada a relação de documentos entregues para depósito, conforme exigido pela cláusula 1.3 do **contrato firmado com a empresa responsável pela guarda da documentação em Boituva/SP (fls. 977 – 984)**, onde ocorreu o evento climático, além disso, o **laudo pericial (fls. 1101)**, só menciona a destruição de documentos em papel;
- Por último, julgou-se que a data em que o contribuinte respondeu à autoridade fiscal informando a impossibilidade de entrega do arquivos só poderia ser adotada como termo final para o cálculo da multa em caso de apresentação de justificativa plausível para falta de entrega, o que não ocorreu;

O voto vencido dava provimento à impugnação pelo seguinte motivo:

- A multa prevista no **art. 44, II, §2º. da Lei nº 9.430/99** é aplicável para os casos em que há **falta** de entrega de arquivos, não sendo possível entender pela aplicação da penalidade do **art. 12, III da Lei nº 8.218/91** para esses mesmos casos. Em verdade, o **art. 12, III da Lei nº 8.218/91** deve ser aplicado para os casos em que há mero **atraso** na entrega dos arquivos;

Inconformado com o resultado, o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário (fls. 1217 - 1274)** reiterando a matéria de direito anteriormente aduzida em sua impugnação e alegando ainda:

- A nulidade do julgamento de primeira instância por cerceamento de defesa, uma vez que nem todos os argumentos da impugnação foram examinados no acórdão recorrido;
- A aplicação retroativa da penalidade do **art. 8º. da Lei nº 12.766/12**, que deu nova redação ao **art. 57 da MP nº 2.158-38/2001**.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Francisco Alexandre dos Santos Linhares

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por parte legítima, pelo que dele se toma conhecimento.

a. Nulidades**a.1. Da alegação de cerceamento de defesa pela ausência de manifestação sobre pontos apresentados na impugnação**

Alega a recorrente a ocorrência de nulidade do julgamento de primeira instância pela não apreciação de argumentos aduzidos na impugnação pelo voto vencedor.

Contudo, em que pese a discordância da contribuinte com o entendimento exarado, verifica-se que o acórdão recorrido mostra-se suficientemente fundamentado, tendo sido devidamente demonstradas as razões pelas quais os julgadores entenderam pela procedência da autuação.

Do cotejo entre a impugnação e a decisão recorrida, chega-se ao seguinte quadro:

SUPOSTA OMISSÃO	ACÓRDÃO
Da necessidade de ordem escrita para segundo exame	“se há um MPF emitido para uma fiscalização em ano-calendário já examinado entendo que foi dada a ordem de que trata o artigo 906 do RIR/99”
Da revisão de lançamento por mudança de critério jurídico	Acórdão recorrido considerou que não foi o mesmo fato examinado: “a autuação constante dos autos do processo nº 16682.720.334/2011-72 refere-se a outro calendário (2008) e a multa aplicada se deu pelo fato de não ter sido entregue a Escrituração Contábil Digital (ECD) [...] Já no presente feito, a penalidade se deu pela falta da entrega dos arquivos digitais na forma do Ato declaratório Executivo COFIS nº 15/2001 [...]”
Da falta de identificação dos elementos integrantes do cálculo da multa	“Daí a proporcionalidade quantitativa da multa impingida: de 0,02% da receita bruta do período, na hipótese de um dia de atraso, até o máximo de 1% no caso de atraso por mais de 50 dias ou de falta de apresentação dos documentos.”
Da retroatividade benigna	Acórdão recorrido considerou que o art. 10 da IN SRF no. 787/2007 não poderia retroagir, pois trata de penalidade aplicável para caso distinto do tratado nos autos: “A ECD substitui somente os arquivos contábeis de IN SRF nº 86 e da IN MPS/SRP nº 12. [...] Ou seja, a IN RFB nº 787/2007 somente elimina a apresentação em duplicidade das informações que estejam comprovadamente

	inseridas na ECD.”
--	--------------------

Logo, afasto a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

a.2. Da alegação de reabertura de fiscalização sem ordem escrita

Em seu recurso, o contribuinte alega a impossibilidade de lavratura do presente auto de infração para mesmo período que já foi objeto de lançamento tributário através do processo administrativo nº 16682.720.334/2011-72 (fls. 1027-1033).

Em conformidade com a recorrente, para reabertura de fiscalização em relação a um mesmo período seria necessária a ordem escrita da autoridade fiscal da jurisdição, nos termos do art. 906 do RIR, que determina:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

Ora, como bem ressaltado no voto vencido, o presente auto de infração foi lavrado após a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) devidamente assinado pelo Delegado Adjunto da DEMAC – Rio de Janeiro, acostado às fls. 1192.

A assinatura do Delegado da Receita Federal do Brasil no MPF, assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado, conforme entendimento já adotado pelo CARF:

Primeiro Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária

*Acórdão nº 10421202 do Processo 10215000398200454
07/12/2005*

[...] REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO - POSSIBILIDADE - REVISÃO DE LANÇAMENTO - O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente pelo delegado da unidade jurisdicionante do sujeito passivo assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado. [...]

Sendo assim, no presente caso, não há que se falar em falta de ordem escrita emanada de autoridade competente para reexame de período já fiscalizado, pois existe MPF devidamente assinado por Delegado da Receita Federal.

b. Mérito

b.1 – Da alegação de mudança de critério jurídico na revisão de lançamento

A recorrente alega a impossibilidade do novo lançamento em face de alteração de critério jurídico utilizado no lançamento anterior (**art. 146 do CTN**), pois, para o mesmo fato, falta de entrega de arquivos magnéticos do exercício de 2007, o **processo administrativo nº 16682.720.334/2011-72 (fls. 1027 -1033)** impôs para o ano-calendário de 2008 a penalidade inserta no art. 57, I da MP 2.158-35, enquanto que o presente auto de infração impôs a penalidade do art. 12, III da Lei nº 8.218/91.

Prescreve o art. 146 do CTN que *art. 146 que 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.*

Da leitura do dispositivo acima vê-se que sua aplicabilidade se restringe às hipóteses de revisão do lançamento referente ao mesmo fato gerador. No presente caso, embora tenha ocorrido uma revisão da fiscalização no exercício de 2007, não se pode falar que houve uma revisão de lançamento de multa por falta de entrega dos arquivos magnéticos, haja vista que aquela fiscalização que resultou no processo administrativo no. 16682.720.334/2011-72 (fls. 1027 -1033) somente foi autuado o ano-calendário de 2008.

Por essas razões acima rejeito a argumentação de ocorrência de revisão de lançamento à revelia das limitações legais prescritas pelo art. 146 do CTN.

b.2 – Da inadequação da multa aplicada

A fiscalização enquadrrou a conduta da recorrente, de deixar de apresentar arquivos magnéticos, como infração ao art. 11 da Lei nº 8.218/91, *literis*:

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) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

Em face dessa infração aplicou a penalidade de 1% (um por cento) sobre a receita bruta da pessoa jurídica, a título de multa regulamentar, prescrita no artigo 12, III da Lei nº 8.218/91:

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 2158-35, de 2001)

Uma vez que não houve a entrega dos arquivos solicitados após intimação, considerou o acórdão recorrido que estaria tipificada a hipótese de “não cumprir o prazo estabelecido para apresentação de arquivos e sistemas”.

O contribuinte justificou a não entrega do arquivo magnético em face da ocorrência de um evento climático extremo na cidade em que ficavam armazenados seus arquivos digitais, o que acabou resultando na destruição dessa documentação.

Para tanto o contribuinte procedeu após 08 meses do evento climático com:

- A) Publicação em jornais de grande circulação do local de seu domicílio fiscal e do local em que aconteceu o fato;
- B) Cópias de contratos de prestação de serviços referentes à guarda de documentos e arquivos firmado com empresa especializada;
- C) Cópia de algumas respostas a intimações protocoladas junto à RFB em atendimento a procedimentos fiscais onde mostram que o órgão foi comunicado sobre o evento ocorrido em 09/01/2009.

Embora tenha a recorrente se esforçado para atender as disposições legais do art. 264 do RIR/99, tal conduta não foi suficiente para justificar a não ocorrência da infração de deixar de entregar os arquivos magnéticos, pois tal documentação foi solicitada apenas 02 anos após o encerramento do exercício de 2007, o que possibilitaria a recorrente ter procedido apenas com um novo *back up* do seu sistema de processamento de dados.

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

Apesar da ocorrência do evento climático e das diligências realizadas pelo contribuinte, visando atender as disposições do art. 264 do RIR, a sua conduta omissiva de deixar de entregar o arquivo magnético ainda restou tipificada.

Ressalte-se que em momento algum foi sustentado que o sistema de dados da recorrente estivesse em 2009 inoperante para gerar *back up's* e por conseguinte fornecer os arquivos magnéticos solicitados.

Portanto, correto o enquadramento da conduta do contribuinte na hipótese de incidência da penalidade contida no art. 12, III da Lei nº 8.218/91.

Ocorre que com o advento da Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, foi dada nova redação ao art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, alterando sensivelmente o regime jurídico das penalidades aplicadas por descumprimento de obrigação tributária acessória.

Antes da publicação da Lei nº 12.766, de 2012, assim dispunha o art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001:

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, cuja redação dada pela em relação a atos inerentes da Secretaria da, pois esta pressupõe a entrega da documentação à fiscalização, ainda que a destempo.

Até então, antes da edição da Lei n. 12.766/12, os aspectos materiais das penalidades contidas no art. 57 da MP nº 2158-35/2001 não geravam conflitos ou dúvidas quanto a sua aplicabilidade em relação aos do art. 12 da Lei no. 8.218/91.

Todavia após a nova redação dada pela Lei n. 12.766/12 ao art. 57 da MP nº 2158-35/2001, a imposição da penalidade por falta de entrega de arquivos magnéticos passou a gerar dúvidas no âmbito da RFB, veja-se a redação:

A Lei nº 12.766, de 2012, alterou a redação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, que passou a ser:

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

I - por apresentação extemporânea:

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

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

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

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. (...)

Tem-se assim para a mesma conduta de deixar de apresentar arquivo digital a previsão legal de aplicação de duas penalidades diferentes, a saber:

- i) de 1% sobre a receita bruta prevista no art. 12, III da Lei nº 8.218/91, e;
- ii) de R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário prevista no art. 57, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

Diante desse conflito de normas aparente, foi editado pela RFB o Parecer Normativo nº 3, de 10 de junho de 2013, objetivando esclarecer a aplicabilidade correta pela fiscalização, que transcrevo alguns trechos, *literis*:

Relatório

O presente Parecer Normativo cuida em analisar as consequências da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, em relação a atos inerentes da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), principalmente concernentes à fiscalização e ao controle do crédito tributário. (...)

3. Com esse quadro, sete questionamentos são feitos: (i) ocorreu revogação tácita dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, tendo em vista a falta de disposição específica? (...)

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

4.3. O elemento material possui verbos distintos. Enquanto a nova lei fala em “deixar de apresentar” declaração demonstrativo ou escrituração digital, ou os “apresentar com incorreções ou omissões”, a Lei nº 8.218, de 1991, traz, no art. 11, a conduta esperada, que é “manter à disposição” os respectivos arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas destinatárias da conduta: os “sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas

ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal”. A multa é pela sua inobservância.

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

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

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

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

6.2.1. O novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, aplica-se para qualquer declaração, demonstrativo ou escrituração digital, enquanto a Lei nº 10.426, de 2002, aplica-se para a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e a Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), a Lei nº 10.637, de 2002, aplica-se para a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof) e a Declaração de Operações com Cartão de Crédito (Decred), a Lei nº 8.212, de 1991, aplica-se para a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a Lei nº 9.393, de 1996, aplica-se para a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), a Lei nº 11.371, de 2004, aplica-se para a Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de exportações (Derex) e a Lei nº 11.033, de 2004, aplica-se para a Declaração de Transferência de Titularidade de Ações (DTTA).

De acordo com o Parecer Normativo nº 3, de 10 de junho de 2013, o que diferencia a aplicação da multa prevista no art. 57 da MP nº 2158-35/2001 daquela prevista no

inciso III do art. 12 da Lei no. 8.218/91 é a existência de informações escrituradas, mas apenas não entregue pelo contribuinte.

Coaduno inteiramente com a hermenêutica contida no Parecer Normativo nº 3, de 10 de junho de 2013, de tal forma que, para o presente caso, necessário se faz investigar se o exercício de 2007 havia sido escriturado pelo contribuinte.

O contribuinte juntou ao presente processo o PAF n. 16682.720.334/2011-72 (fls. 1002-1030) onde resultou em autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados em 2007 justamente por ter a fiscalização acesso aos dados escriturados do contribuinte.

Por exemplo, foram glosados parte das despesas de depreciação, glosa das despesas com amortização de debêntures. Além do mais no Termo de Constatação Fiscal às fls. 1022, consta expressamente que a contribuinte não possuía a escrituração somente do exercício de 2008, nada relatando sobre ano de 2007.

Diante desses fatos considero para o presente processo que o contribuinte gozava de escrituração no exercício de 2007, contudo, deliberadamente deixou de apresentar à fiscalização os arquivos magnéticos solicitados no termo de intimação fiscal.

Assim considerando ainda que a multa anteriormente lançada, prevista no inciso III do art. 12 da Lei n. 8.218/91, é mais gravosa que a nova multa prevista no art. 57, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, deve esta (nova multa) ser aplicada ao presente processo, conforme art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN.

Portanto incorreu o contribuinte na infração de R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário do exercício de 2007, prevista no art. 57, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, que assim dispõe:

*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:(...)*

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;

Coaduna com esse entendimento o acórdão da 3ª Turma Ordinária desta Câmara de Julgamento, conforme Acórdão nº 1103-000.844, de 10/04/2013:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS.

Comprovado, quanto ao ano-calendário 2005, que o contribuinte apresentou a fiscalização arquivo digital de livro auxiliar

contábil, não se sustenta a penalidade com fundamento na falta de entrega. Recurso de ofício negado.

Por força do art.106, II, c, do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente o disposto no art.57, II, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação conferida pelo art.8º da Lei nº 12.766/12, na hipótese de falta de apresentação de livros em formato digital (arquivos digitais).” (grifei)

Ocorre que o art. 57, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, foi novamente alterada pelo art. 57 da Lei nº 12.873, de 2013, alterando a penalidade de R\$ 1.000,00 por ano-calendário para R\$ 500,00 por ano-calendário, *literis*:

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)

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).

Sendo assim, por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário da Contribuinte para rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar-lhe provimento parcial no sentido de aplicar a penalidade mais benéfica trazida pelo art. 57, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pelo art. 57 da Lei nº 12.873, de 2013, para aplicar a multa de R\$ 500,00 por mês-calendário do exercício fiscalizado de 2007.

É como voto.

Relator – FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão que manteve o lançamento de multa pela não apresentação de arquivos magnéticos solicitados pela fiscalização relativos ao ano-calendário de 2007, conforme previsto no art. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91.

O fundamento para a imposição da multa por parte da autoridade fiscal foi o inciso III do referido art. 12 da Lei nº 8.218/91, *verbis*:

“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.”

O relator do acórdão recorrido posicionou-se no sentido de aplicar a penalidade mais benéfica trazida pelo art. 57, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pelo art. 57 da Lei nº 12.873, de 2013.

A Contribuinte em seu recurso voluntário aduz que o lançamento da multa é improcedente, pois a multa correta a ser aplicada seria aquela prevista no art. 57, inciso I da Medida Provisória nº 2.158-35/01 (R\$ 5.000,00 por mês ou fração de atraso), conforme lançamento efetuado no Processo Administrativo nº 16682.720.334/2011-72, referente ao ano-calendário de 2008 (não apresentação de arquivos do SPED).

Além disso, reafirma a posição de que houve erro na subsunção do fato à norma, na medida em que a não apresentação dos arquivos não é o mesmo que atraso na entrega.

Alega ainda que haveria falta de identificação dos elementos integrantes do cálculo da multa, bem como que no momento em que os documentos foram solicitados, a empresa estava obrigada a manter apenas os arquivos digitais nos formatos do SPED.

Requer, por fim, o reconhecimento da retroatividade benigna, tendo em vista o advento da Lei nº 12.766/12 que alterou o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e, por fim, alega que a Contribuinte não poderia ser penalizada, tendo em vista que a destruição dos arquivos se deu por evento climático, o que caracterizaria o caso fortuito.

Pois bem.

Erro na tipificação legal da penalidade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/11/2014 por FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES, Assinado digitalmente em 01/12/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THOME, Assinado digitalmente em 01/12/2014 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 27/11/2014 por FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES

ES
Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Apesar de concordar com o acórdão recorrido no sentido de que a multa prevista no art. 44, II, § 1º da Lei nº 9.430/96 seria aplicável tão somente quando acompanhada do lançamento de ofício do tributo fiscalizado, entendo que o lançamento merece ser cancelado por outro motivo.

A imposição de penalidade no âmbito do direito tributário está pautada pela regra da tipicidade cerrada. A multa imposta pela Fiscalização à Contribuinte tem como fundamento “não cumprir o prazo estabelecido para apresentação de arquivos e sistemas” ou, em termos mais simples, apresentar fora do prazo, em atraso, as informações pretendidas. Veja-se, no particular, que a multa prevista no dispositivo é calculada em função da demora na apresentação de arquivos digitais: “por dia de atraso”.

É intuitivo que o “atraso” pressupõe que os arquivos tenham sido efetivamente apresentados à Fiscalização, contudo, a destempo. Não é a hipótese dos autos conforme afirmação da própria Fiscalização, que atesta expressamente a falta de entrega dos documentos pela Contribuinte. Nesses termos, a multa adequada à hipótese seria aquela prevista no inciso II do referido art. 12, cabível para as hipóteses de “omissão” por parte da Contribuinte em relação às informações solicitadas, *verbis*:

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

*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)” (grifei)*

Não seria possível transmutar um lançamento em outro, seja por força do mencionado princípio da tipicidade cerrada no direito tributário, seja pelo fato de as bases de incidência das penalidades serem distintas para cada uma das hipóteses (percentual da receita bruta por dia de atraso x valor da operação omitida). Não é possível alegar sequer que a penalidade aplicada, apesar de equivocada, seria mais benigna à Contribuinte, já que não há informação nos autos sobre as bases de incidência e cálculos respectivos.

Retroatividade Benigna – Art. 106, II, “c”, do CTN

Superado o argumento supra, ainda assim o lançamento não poderia prevalecer tal como lavrado, ante a aplicação retroativa da multa prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, conforme nova redação dada pela Lei nº 12.766/12 e, posteriormente, pela Lei nº 12.873/13.

Dispunha o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 o quanto segue:

“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.”

O art. 16 da Lei 9.779/99 referido na norma dispõe que:

“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.”

A Lei nº 12.766/12 alterou o art. 57 da Medida Provisória nº 2158-35/01, cuja redação passou a ser a seguinte:

“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 b 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)” (grifei)

A questão posta, quando da alteração da redação do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, promovida pela Lei nº 12.776/2012, era se o art. 12 da Lei 8.218/91 haveria sido revogado tacitamente ou não, já que o art. 57 da referida medida provisória passou a mencionar também a hipótese genérica de falta apresentação de escrituração digital.

Analisando esta questão, a 3ª Turma Ordinária desta Câmara de Julgamento, decidiu em 10/04/2013, conforme acórdão nº 1103-000.844, que o art. 57, II da Medida Provisória nº 2.158-35/01 deve ser aplicado retroativamente, por força do art. 106, II do CTN, no caso de não apresentação de arquivos digitais. Confira-se:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS.

Comprovado, quanto ao ano-calendário 2005, que o contribuinte apresentou à fiscalização arquivo digital de livro auxiliar contábil, não se sustenta a penalidade com fundamento na falta de entrega. Recurso de ofício negado.

Por força do art.106, II, c, do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente o disposto no art.57, II, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação conferida pelo art.8º da Lei nº 12.766/12, na hipótese de falta de apresentação de livros em formato digital (arquivos digitais).” (grifei)

A própria RFB analisando o tema, no Parecer Normativo RFB nº 13/13 entendeu pela revogação tácita do art. 12 na hipótese da falta de apresentação de arquivos digitais, desde que a fiscalização não logre êxito em provar que a empresa não dispunha de escrituração digital. Confira-se:

“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 a

disposição de maneira contínua à RFB, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

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

No caso em tela, apesar de ter sido alegado pela Contribuinte que esta não dispunha da escrituração digital solicitada, tendo em vista a ocorrência de eventos climáticos que teriam, supostamente, destruído tais arquivos, não é possível considerar esta alegação um fato incontroverso.

Destaque-se que o próprio voto vencedor do acórdão recorrido coloca em dúvida a alegação do contribuinte de que os arquivos teriam sido destruídos, na medida em que não haveria provas de que tais documentos magnéticos efetivamente se encontravam no local em que se deu o evento climático. Confira-se:

Quanto ao argumento da interessada (sic) de que a falta de apresentação dos arquivos magnéticos solicitados se deu por força maior, à vista do evento climático ocorrido na cidade de Boituva/SP, onde, segundo ela, estava sediada a pessoa jurídica responsável pela sua guarda, considero-o improcedente em razão de a interessada não ter comprovado a efetiva entrega desses arquivos à depositária. Note-se que os contratos de depósito de fls. 977/984 mencionam em suas cláusulas 1.3 que “os referidos documentos pertencem à contratante, e serão encaminhados para a contratada mediante apresentação em 2 (duas) vias da relação dos documentos entregues, os quais serão conferidos no ato da entrega, assinando o preposto da contratada uma das vias, comunicando seu recebimento”. Não há nos autos, entretanto, a referida relação de documentos entregues à depositária.

Além disso, no laudo de perícia ambiental juntado pela interessada às fls. 1095/1106, há referência de que, entre o material periciado em razão da destruição causada pelo evento climático na cidade de Boituva/SP, não se encontravam arquivos magnéticos, mas apenas documentos em papel, in verbis (fls. 1101):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/11/2014 por JOAO OTAVIO DE MORAES
se armazenado em prateleiras sem o contato com o piso
CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 27/11/2014 por FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHAR
ES

Impresso em 03/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

impermeabilizado, sendo possível identificar que trata-se de documentos fiscais acondicionados em pastas do tipo AZ e livros encadernados pelo método “prensagem”. Por ocasião da análise dos documentos constatou-se por intermédio de inspeção ocular com auxílio de aparelho denominado “lupa com aumento de 10 (dez) vezes, a condição física dos documentos analisados. (grifei)

Considerando que nem a autoridade fiscal, nem mesmo o acórdão “a quo”, admitiram os argumentos apresentados pela Contribuinte de que esta não possuía os arquivos magnéticos, não há como manter, nos termos do Parecer Normativo referido acima, a aplicação do art. 12, III da Lei nº 8.218/91, por força da retroatividade benigna, tendo em vista que a autoridade fiscal comprovou que a Contribuinte, efetivamente, não dispunha dos arquivos magnéticos solicitados.

Não bastasse, a distinção das tipificações efetuada pelo Parecer Normativo RFB nº 13/13, conforme analisado acima, deixou de ter sentido com a publicação, em 24 de outubro de 2013, da Lei nº 12.873/13, a qual alterou novamente a redação do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. Confira-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)

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)

Com o advento da referida Lei nº 12.873/2013, o tipo a ser penalizado não é mais “deixar de apresentar”, mas “deixar de cumprir as obrigações acessórias”, a qual é uma tipificação mais ampla do que a anterior.

Não há que se distinguir, como pretendia o referido parecer normativo, a conduta de “deixar de apresentar” e a conduta de “não manter os arquivos”, para fins de aplicação da retroatividade benigna, pois a tipificação dada pela Lei nº 12.873/2013 é “deixar de cumprir as obrigações acessórias”, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, quanto a conduta de não manter os arquivos à disposição.

Também não há como se distinguir as obrigações acessórias de que tratam o art. 16 da Lei n. 9.779/99 da escrituração digital (arquivos magnéticos) objeto de regulamentação pela Lei n. 8.218/91. É incontroverso que a realização e manutenção de escrituração digital são espécies do gênero “obrigações acessórias”, cuja base legal é o citado art. 16 da Lei n. 9.779/99. Trata-se de entendimento positivado pelo próprio legislador federal, por meio da citada Lei nº 12.766/12, que alterou o art. 57 da Medida Provisória nº 2158-35/01, do seguinte teor:

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)

Quisesse excluir a escrituração digital do alcance das obrigações acessórias de que tratam o art. 16 da Lei n. 9.779/1999, o legislador o teria feito expressamente, mediante dispositivo específico, que ressalvasse a aplicação da nova legislação em relação às hipóteses de cumprimento (de obrigação acessória) de entrega de escrituração digital pelo contribuinte.

Além disso, a penalidade, que era R\$ 1.000,00 por mês-calendário, passou a ser de R\$ 500,00, o que indica ser esta uma lei mais benéfica.

Diante de todo o exposto, superado o vício da acusação fiscal acima referido, impõe-se ao menos o reconhecimento da retroatividade benigna ao caso em tela para que a multa seja aplicada nos termos do inciso II do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Conclusão

Por todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento integral ao recurso para o cancelamento integral do lançamento.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho