



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 18088.000058/2008-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-002.015 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2016  
**Matéria** PENALIDADE TRIBUTÁRIA  
**Recorrente** CITROVITA INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 30/09/2003

ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA.  
INFRAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O Auto de Infração que formaliza a exigência de penalidade decorrente da conduta de perda do prazo para apresentação de arquivos digitais, fundamentado no artigo 12, III, da Lei nº 8.218, de 1991, em atenção ao previsto no artigo 106, II, do CTN, deve ser recalculado na forma prevista pelo art. 57, I, da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Cassio Schappo, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Tatiana Josefovicz Belisário e Winderley Moraes Pereira.

O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima declarou-se suspeito.

Fez sustentação oral, pela recorrente, o(a) advogado(a) Carla Gonçalves, OAB/SP nº 137881.

## Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

*Trata-se de Auto de Infração, fls. 04/05, lavrado contra a contribuinte acima identificada, com a exigência de multa regulamentar por falta/atraso na entrega de arquivo magnético, no valor de R\$ 1.374.711,19.*

*Na Descrição dos Fatos, fl. 05, o autuante relata que no procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias foi apurada a seguinte infração:*

*MULTAS PROPORCIONAIS. FALTA/ATRASO na entrega de arquivo magnético, conforme descrição dos fatos constante do relatório de ação fiscal às fls. 08 a 24.*

*Consta do Relatório de Descrição dos Fatos, fls. 08 a 24, que:*

“Em cumprimento ao MPF Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização nº 08122002007003543 de 04/10/07 (fl.01), tendo sido cientificado o contribuinte em 29/10/07 conforme o aviso de recebimento dos Correios a fl. 25, elaboramos em 25/10/07 o Termo de Início de Fiscalização nº 065/2007 as fls. 26 a 28, abaixo discriminado:

(...)

5) Apresentar arquivos eletrônicos previstos no RIR/94 Decreto 1.041/94, art. 212 e RIR/99 Decreto nº 3.000/99, art. 265 em conformidade com o disposto na IN SRF nº 68 de 27/12/95 ou IN 86/01 de 22/10/01, c/c artigos 25 e 27 da IN SRF nº 313 de 03/04/03, contendo os dados das notas fiscais referentes às:

a) exportações diretas, com indicação do destinatário e do país de seu domicílio, do valor, da data de embarque, bem assim dos respectivos números do registro e do despacho de exportação;

b) vendas para empresa comercial exportadora, com indicação do número de inscrição desta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica CNPJ;

c) transferência de créditos da matriz para outros estabelecimentos da mesma empresa, com indicação da data de emissão e do valor do crédito transferido.

6) Apresentar, no formato da IN 68/95 ou IN 86/01, c/c artigos 25 e 27 da IN SRF nº 313/03, arquivos eletrônicos que contenham informações relacionadas às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e demais materiais, utilizados no processo produtivo, considerados na apuração do crédito presumido de IPI constante dos processos mencionados anteriormente.

As informações a serem prestadas são: número da nota fiscal; data de emissão da nota fiscal; valor total da nota fiscal; valor total do IPI destacado; razão social e CNPJ do emitente da nota fiscal.

(...)

Para a apresentação da documentação solicitada concedemos à empresa fiscalizada prazo de 20 (vinte) dias após a ciência do Termo, ocorrida em 29/10/07, de acordo com o aviso de recebimento dos Correios a fl. 25.

Em 19/11/07 entregou os documentos as fls. 30 a 47 e solicitou a empresa fiscalizada, através de requerimento a fl. 29, dilação de 20 dias de prazo para atendimento ao Termo nº 065/2007 acima, a qual foi concedida conforme despacho a fl. 29, ocorrendo o novo prazo no dia 10/12/2007. A fl. 48 juntamos o Aviso de Recebimento dos Correios dando ciência em 04/12/07 do despacho a fl. 29 de prorrogação de prazo.

Em 10/12/07 solicitou a empresa fiscalizada, através de requerimento a fl. 49, dilação de 20 dias de prazo para atendimento ao Termo nº 065/2007 acima; a solicitação do contribuinte foi despachada por mim a fl. 49 de duas formas distintas, a saber:

I) Indeferida a dilação de prazo pedida quanto aos itens 5 e 6, acima detalhados, do Termo de Início de Fiscalização nº 065/2007; informamos que os arquivos eletrônicos, se entregues pelo fiscalizado, seriam acolhidos fora de prazo.

(...)

A fl. 50 juntamos o Aviso de Recebimento dos Correios dando ciência em 14/12/07 do despacho a fl. 49 de pedido do contribuinte acerca da prorrogação de prazo para atendimento ao Termo de Início de Fiscalização nº 065/07.

Entregue em 28/12/2007, o contribuinte afirmou em seu requerimento de 27/12/07 a fl. 51 que apresentava em anexo ao requerimento documentação para atendimento aos itens 5 e 6 do Termo de Início de Fiscalização nº 065/2007 (fls. 26 a 28); por termos constatado em 28/12/2007, por ocasião da recepção do requerimento, que não havia documentação anexa a não ser o esclarecimento a fl. 52, efetuamos a seguinte observação em seu requerimento:

Despacho.

1) não anexou a documentação solicitada nos itens 05 e 06, cujo prazo esgotou-se em 10/12/07."

(...)

Em 31/01/08 entregou a fiscalizada os esclarecimentos a fl. 166 para atendimento ao item 03 do Termo de Início de Fiscalização nº 065/2007; constatei, objeto de despacho a fl. 165, a

disponibilização dos livros relacionados no item 01 do Termo de Início de Fiscalização n° 065/2007, assim como que o fiscalizado atendeu ao exigido nos itens 04, 07 e 08 do Termo de Início de Fiscalização n° 065/2007.

“Face à verificação de atraso na entrega dos arquivos eletrônicos solicitados nos itens 5 e 6 do Termo de Início de Fiscalização n° 065/2007 (fls. 26 a 28), elaborado com base no MPF n° 08122002007003543, abrangendo o período de fiscalização de 09/1999 a 09/2003, efetuamos o lançamento de ofício para a cobrança de Multas Proporcionais Atraso na Entrega de Arquivos Magnéticos, conforme segue:

#### 001 MULTAS PROPORCIONAIS ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS

Dentre os arquivos eletrônicos solicitados ao contribuinte no Termo de Início de Fiscalização n° 065/2007 e referentes aos processos as fls. 167 a 181 denotamos haver períodos compreendendo os anos-calendário 2002 e 2003, relacionados as fls. 56 e 129 a 163 de seu atendimento ao Termo de Início de Fiscalização n° 065/2007, abrangendo os anos calendário 2002 e 2003, cuja obrigatoriedade de apresentação à Receita Federal do Brasil está prevista no art. 72 da Medida Provisória n° 2158-35 de 24/08/2001.

(...)

Base de cálculo de 0,02% por dia de atraso sobre a Receita bruta da pessoa jurídica no período; a multa fica limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período.

Do exame dos documentos juntados ao presente processo denotamos que a empresa fiscalizada apresentou em 03/01/2008 (protocolo a fl. 53) os arquivos eletrônicos referentes aos anos-calendário 2002 e 2003 solicitados no Termo de Início de Fiscalização n° 065/2007 (fls. 26 a 28) intempestivamente, ou seja, o prazo concedido inicialmente no Termo de Início de Fiscalização n° 065/2007 de 20 (vinte) dias, já prorrogado uma vez por mais 20 (vinte) dias (despacho a fl. 29) terminou em 10/12/2007. Dessa forma, tendo em vista que infringiu o disposto na legislação aqui citada e na mencionada a fl. 05, efetuamos o lançamento de ofício para cobrança de multas proporcionais atraso na entrega de arquivos magnéticos.”

*Cientificado da exigência fiscal em 17/09/2009, fl. 287 a autuada apresentou, em 16/10/2009, impugnação de folhas 294 a 304, alegando em síntese que:*

*- não foi intimada da renovação do Mandado de Procedimento Fiscal n° 0812200 2007 00354. Desta forma, houve inequívoca afronta ao estabelecido no artigo 7º, §2º, do Dec. 70.235/72;*

*- a espontaneidade dos atos praticados, após o fim da validade do Mandado de Procedimento Fiscal que determinou a apresentação dos seus arquivos magnéticos, foi readquirida.*

*Assim, não se pode falar em intempestividade na entrega de tais documentos, tampouco na imposição de multas por descumprimento da obrigação. Cita decisões do Conselho de Contribuintes sobre o tema;*

*- a multa não guarda nenhuma proporcionalidade e adequação à infração supostamente cometida. Com efeito, a apresentação intempestiva dos arquivos magnéticos da empresa, no âmbito de uma fiscalização referente a crédito presumido do IPI não guarda nenhuma relação com o valor da receita bruta da empresa;*

*- ressalta a ilegalidade da multa imposta, tendo em vista a sua instituição ter sido realizada por meio da Medida Provisória nº 2.158/2001, veículo normativo inidôneo para a instituição de penalidades, conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 254818. Ademais, as medidas provisórias têm que obedecer aos requisitos da urgência e relevância previstos no artigo 62 da Constituição Federal de 1998, o que, evidentemente, não é o caso do dispositivo ora comentado;*

*- é evidente a ilegalidade da penalidade criada pela MP 2.158/2001, razão pela qual deve ser declarada a sua insubsistência ou, apenas a título de argumentação, a sua substituição pela penalidade prevista na redação original do artigo 11 da Lei 8.218/91. O princípio da legalidade não admite que penalidade seja criada através de instrumento jurídico que não a lei em sentido estrito, jamais por medida provisória, decreto ou qualquer outro ato emanado do Poder Executivo;*

*- caso todos os argumentos anteriormente não puderem prevalecer, o que se admite apenas a título de argumentação, saliente-se que a autoridade fiscal autuante computou, no cálculo da multa ora impugnada, o valor das receitas de exportação não incentivadas de produtos, a receita de vendas de produtos no mercado interno, a receita de revenda de mercadorias e a receita de prestação de serviços. Não foi considerada, nesse cálculo, a dedução dos impostos indiretos prevista no parágrafo único do artigo 224 do RIR/99, ao estabelecer o conceito legal de 'receita bruta';*

*- some-se a isso a fato de o fiscal autuante ter considerado 24 dias de atraso na entrega de documentos, na contagem da multa diária, e não 18 dias, como seria o correto. Senão, vejamos: o prazo inicialmente estabelecido para a apresentação dos referidos documentos expirou, inicialmente, no dia 10/12/2007, data que a Impugnante apresentou o pedido de dilação do mesmo por 20 dias. No dia 14/12/2007, no entanto, foi surpreendida pela intimação do despacho indeferindo a dilação requerida, apenas em relação aos arquivos magnéticos, vindo a apresentá-los no dia 03/01/2008;*

*- é evidente que a contagem dos dias para cálculo da multa diária, caso ela fosse devida, deveria ter sido iniciada a partir da intimação de indeferimento da dilação de prazo. Apenas a*

*partir desse momento a Impugnante foi cientificada da decisão da autoridade administrativa. Assim, a contagem do prazo deveria ter sido iniciada em 17/12/2007 (tendo em vista que o dia 14/12/2007 foi uma sexta-feira) e não no dia 10/12/2007.*

*- assim, ainda que, ad argumentandum tantu, fosse devida a multa ora impugnada, calculada com base no percentual diário de 0,02% sobre a receita bruta da Impugnante, o referido cálculo teria de ser feito de modo a contemplar as exclusões do conceito de receita bruta definido no supracitado dispositivo legal e a considerar a fluência de apenas 18 dias entre a intimação do indeferimento da dilação e a apresentação dos documentos.*

*Na hipótese de não ser julgado improcedente o AIIM, requer seja determinada a redução da multa, pelas razões expostas:*

*1) a reaquisição da espontaneidade, nos termos no §2º do artigo 7º do Decreto 70.235/72, em face da ausência de intimação da renovação do MPF;*

*2) a desproporcionalidade e ilegalidade da multa instituída pela MP 2.158/01 ao alterar a redação da Lei 8.218/91; e*

*3) os erros cometidos pelo fiscal autuante no cálculo da referida multa diária, desconsiderando o conceito legal de receita bruta e contando equivocadamente os dias incorridos.*

*- por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.*

Sobreveio decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Data do fato gerador: 30/09/2003*

*MULTA REGULAMENTAR.*

*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, quando intimadas, devem apresentar, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades.*

*A não apresentação dos arquivos acarretará a imposição de 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.*

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, em 14/09/2012, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

Posteriormente, em 04/12/2013, apresenta a recorrente petição complementar em que alega que a exigência fiscal teria sido revogada tacitamente pelo artigo 57, I, da MP 2158-35/2001, com a redação do artigo 8º da Lei 12.766/2012, e que tal norma deveria ser aplicada retroativamente.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Foi imputada à recorrente a penalidade prevista no art. 12, inciso III, da Lei n.º 8.218, de 1991, decorrente da conduta de não apresentação, no prazo que lhe foi concedido, dos arquivos eletrônicos solicitados.

Transcreve-se abaixo os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, que fundamentam a exigência:

*Art. 11. As peças 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)*

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no **caput** deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

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

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

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

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (grifo nosso)

Em análise aos autos, constata-se que a recorrente foi intimada, em 29/10/07, para, no prazo de 20 dias:

5) Apresentar arquivos eletrônicos previstos no RIR/94 Decreto 1.041/94, art. 212 e RIR/99 Decreto nº 3.000/99, art. 265 em conformidade com o disposto na IN SRF nº 68 de 27/12/95 ou IN 86/01 de 22/10/01, c/c artigos 25 e 27 da IN SRF nº 313 de 03/04/03, contendo os dados das notas fiscais referentes às:

a) exportações diretas, com indicação do destinatário e do país de seu domicílio, do valor, da data de embarque, bem assim dos respectivos números do registro e do despacho de exportação;

b) vendas para empresa comercial exportadora, com indicação do número de inscrição desta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica CNPJ;

c) transferência de créditos da matriz para outros estabelecimentos da mesma empresa, com indicação da data de emissão e do valor do crédito transferido.

6) Apresentar, no formato da IN 68/95 ou IN 86/01, c/c artigos 25 e 27 da IN SRF nº 313/03, arquivos eletrônicos que contenham informações relacionadas às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e demais materiais, utilizados no processo produtivo, considerados

*na apuração do crédito presumido de IPI constante dos processos mencionados anteriormente.*

A recorrente, em 19/11/07, solicitou dilação de 20 dias de prazo para atendimento da requisição, a qual foi concedida, encerrando-se o novo prazo no dia 10/12/2007.

Em 10/12/07, novamente a recorrente não atendeu a intimação, apresentando novo requerimento de dilação de 20 dias de prazo, o qual foi negado a recorrente.

A recorrente, em 03/01/2008, apresentou os arquivos eletrônicos solicitados.

Constata-se, de pronto, que a recorrente apresentou os documentos a que se refere o artigo 11 da Lei n.º 8.218/91 após expirado o prazo concedido pela autoridades fiscais, o que acarreta na imposição da penalidade prevista no inciso III do artigo 12 desta lei.

Verifica-se ainda que a multa aplicada, equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, apresenta como marco inicial de contagem o último dia prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas, qual seja o dia 10/12/2007, e como marco final o dia da efetiva entrega dos arquivos solicitados, que ocorreu em 03/01/2008.

Em tendo sido observados os comandos legais pela fiscalização, que considerou, na aplicação da multa diária, 24 dias de atraso, correspondente ao período entre 10/12/2007 e 03/01/2008, mostra-se correto o lançamento.

A recorrente sustenta que teria readquirido a espontaneidade, nestes termos:

*É dizer, decorreu lapso temporal de aproximadamente um ano e meio entre o último ato praticado pela administração — Termo de Intimação —, ocorrido em 15/02/2008, e a lavratura do auto de infração, com o consequente Termo de Encerramento da Ação Fiscal em 14/09/2009.*

O instituto de denúncia espontânea encontra-se previsto no artigo 138 do CTN, que assim dispõe:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*

Segundo tal dispositivo, a responsabilidade pela infração é excluída pela denúncia espontânea da infração, desde que acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, quando for o caso. A espontaneidade, contudo, não se aplica a infrações consubstanciadas no descumprimento de prazo para atender a obrigações acessórias.

O objetivo da norma em destaque, evidentemente, é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração Tributária a prática das infrações de natureza tributária e administrativa. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse da fiscalização.

Não se pode olvidar que, para aplicação do instituto da denúncia espontânea, é condição necessária que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denúncia à fiscalização pelo infrator. Em outras palavras, é requisito essencial da excludente de responsabilidade em apreço que a infração seja denunciável.

No âmbito da legislação tributária, em consonância com o disposto no retrotranscrito preceito legal, as impossibilidades de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica).

No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração cometida.

A impossibilidade de natureza lógica ou racional ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.

Compõem essa última modalidade toda infração que tem o atraso no cumprimento da obrigação acessória (administrativa) como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, toda infração que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial da tipificação da infração.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de apresentar os arquivos e sistemas no prazo estabelecido, que é diferente da conduta de, simplesmente, deixar de apresentar os arquivos e sistemas. Na primeira hipótese, a prestação intempestiva dos arquivos é fato infringente que materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a mera apresentação dos arquivos, independentemente de ser ou não a destempo, resulta no cumprimento da correspondente obrigação acessória. Nesta última hipótese, se os arquivos foram apresentados antes do início do procedimento fiscal, a denúncia espontânea da infração configura-se e a respectiva penalidade é excluída.

De fato, se a apresentação intempestiva dos arquivos digitais materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.

De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa

aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.

Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vênia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez.

Da mesma forma, em situação análoga, relacionada ao descumprimento de obrigação acessória de natureza tributária, caracterizada pelo atraso na entrega de declaração, a jurisprudência deste E. Conselho firmou o entendimento no sentido da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, nos termos do enunciado da Súmula Carf nº 49, a seguir transcrita:

*Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.*

No mesmo sentido, tem se firmado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme enunciado da ementa a seguir transcrita:

*TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

*I A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).*

*II Agravo regimental improvido. (STJ, ADRESP 885259/ MG, Primeira Turma, Rel. Min Francisco Falcão, pub. no DJU de 12/04/2007).*

Portanto, segundo o entendimento do STJ, o cumprimento extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória configura infração formal, não passível do benefício do instituto da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 138 do CTN, por se tratar de responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Com esse mesmo entendimento, existem vários julgados do e. Tribunal Superior em que foi declarada a impossibilidade de aplicação dos benefícios da denúncia espontânea aos casos em que configurada a infração por atraso na entrega da declaração (DCTF, DIPJ etc).

Com base nessas considerações, fica demonstrado que o efeito da denúncia espontânea da infração não se aplica às infrações tributárias de natureza acessória,

caracterizadas pelo atraso na prestação de informação à administração tributária, em especial, a infração por apresentação extemporânea de arquivos digitais, objeto da presente autuação.

Em sendo esta a situação ora em julgamento, conclui-se que a prática da infração não permite a aplicação do instituto de denúncia espontânea.

A recorrente sustenta ainda a inconstitucionalidade da MP nº 2.158/2001, que por meio do art. 72 deu nova redação aos art. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91.

Esclarece-se, contudo, não cabe a esta corte administrativa a análise de inconstitucionalidade de lei tributária. Neste sentido a Súmula CARF nº 2, abaixo transcrita:

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

No tocante a alegação de erro na base de cálculo da multa, devido a não terem sido consideradas as exclusões previstas no parágrafo único do art. 224 do RIR/99, como devidamente explicitado na decisão recorrida, também não assiste razão a contribuinte, tendo a fiscalização considerado corretamente a receita bruta definida no art. 279 do RIR/99.

Expõe a decisão recorrida:

*Cumpre esclarecer que as exclusões previstas no parágrafo único do art. 224, do RIR/99, citada pela impugnante, referem-se a impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante dos quais o vendedor ou prestador dos serviços seja mero depositário, ou seja, na condição de substituto tributário. Note-se, entretanto, que os registros constantes das declarações apresentadas pela contribuinte referem-se a “impostos sobre vendas”, cuja exclusão está prevista no art. 280, do RIR/99, para apuração da “receita líquida de venda”.*

*Percebe-se, neste caso, que a contribuinte confunde os conceitos definidos na legislação de “receita bruta das vendas”, na qual não se inclui os impostos não cumulativos cobrados na condição de substituto tributário, com o de “receita líquida de vendas”, da qual se deve excluir os impostos incidentes sobre vendas, conforme disposto no art. 280, do referido regulamento. Assim, correto o cálculo da multa regulamentar do presente processo efetuado pela fiscalização à fl. 21.*

Por fim, a recorrente alega que a penalidade teria sido modificada pelo artigo 57, I, da MP 2158-35/2001, com a redação do artigo 8º da Lei 12.766/2012, e que tal norma deveria ser aplicada retroativamente.

Pois bem, o citado artigo 57 da MP 2158-35/2001, em sua redação original, definia as seguintes penalidades:

*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.*

Abaixo, transcreve-se o referido artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999, que integra e define a conduta apenada:

*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 redação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, foi modificada pela Lei nº 12.766, de 2012, nestes termos:

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

*I - por apresentação extemporânea:*

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

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

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

*III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim*

*entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.*

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

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

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

De fato, neste ponto mostra-se com razão a recorrente, posto a nova norma estabelecer penalidade decorrente da mesma conduta ora apenada, qual seja a de apresentar intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

Este entendimento é corroborado pelo Parecer Normativo RFB nº 3/2013, do qual se extrai o excerto abaixo transcrito:

[...]

**2.3. A multa genérica para descumprimento de obrigação acessória passou para uma que serve para os casos de não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital por qualquer sujeito passivo, ou que os apresentar com incorreções ou omissões. Como novidade, o inciso II determina que os prazos para a apresentação dos documentos descritos no caput não podem ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação.**

[...]

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

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

*passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.*

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

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

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

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

*4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na*

*multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei*

Processo nº 18088.000058/2008-61  
Acórdão n.º **3201-002.015**

**S3-C2T1**  
Fl. 471

---

*nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei. (grifo nosso)*

Desta forma, em atenção ao previsto no artigo 106, II, do CTN, tendo em vista que penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, é menos severa que a penalidade prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser aplicada de forma retroativa à presente autuação.

Diante do exposto, voto para que seja dado provimento parcial ao recurso voluntário, devendo o cálculo da penalidade ser alterado, adotando-se a forma prevista no art. 57, I, da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator