



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000940/2010-15
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.927 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GF MACHINING SOLUTIONS MAQUINAS LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2011

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS.

Em respeito ao art. 63, §8º, do RICARF, 2015 é de se refletir o entendimento adotado pela maioria do colegiado em sessão de julgamento. Sendo assim, cabe trazer que se as infrações forem impostas por falta de apresentação dos arquivos, e não por falta de sua escrituração, até a vigência da Lei 12.766/2012, ou seja, até 24.10.2013, aplicar-se-ia a penalidade mais branda prevista na MP 2.158-35/2001, em razão da retroatividade benigna.

Nada obstante, caso, fique demonstrado que o contribuinte não mantinha o sistema de escrituração digital, continuaria sendo aplicável as multas previstas no art. 12 da Lei 8.218/91. O que se afasta a afirmação de erro na tipificação da infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 1102-001.281, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Financeiros que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade da decisão recorrida e do lançamento e, no mérito, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recuso voluntário para que a multa de ofício seja aplicada nos termos do inciso II do art. 57 da MP 2.158-35/01, com a redação dada pela Lei 12.873/13.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE.

Rejeita-se preliminar de decisão de primeira instância que enfrenta todos os argumentos de defesa aduzidos pelo contribuinte.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não é nulo o lançamento que atende aos requisitos formais previstos na legislação de regência.

MULTA REGULAMENTAR. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS.

Por força do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente o disposto no art. 57, II, da Medida Provisória nº 2.15835/01, com a redação conferida pelo art.8º da Lei nº 12.873/13, na hipótese de falta de apresentação de arquivos digitais requeridos pela Fiscalização.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que as obrigações acessórias previstas no art. 11 da Lei 8.218/1991, cujo descumprimento é punido pelas penalidades previstas no art. 12 da mesma Lei, são

completamente distintas das disciplinadas no art. 16 da Lei 9.779/1999, razão pela qual não se aplica o art. 57 da MP 2.158-35/2001, mesmo após suas sucessivas modificações, aos casos de descumprimento de obrigações relacionadas à escrituração digital.

Em despacho às fls. 298 a 300, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado, não foram apresentadas Contrarrazões, tampouco Recurso Especial pelo sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo – o que concordo com o exame constante em despacho de admissibilidade do acórdão.

Quanto ao mérito, qual seja, discussão acerca das obrigações acessórias previstas no art. 11 da Lei nº 8.218/1991 – se o descumprimento é punido pelas penalidades previstas no art. 12 da mesma Lei - se são completamente distintas das disciplinadas no art. 16 da Lei nº 9.779/1999, razão pela qual não se aplicaria o art. 57 da MP nº 2158-35/2001, mesmo após suas sucessivas modificações, aos casos de descumprimento de obrigações relacionadas à escrituração digital, sem delongas, manifesto minha concordância com o entendimento exposto no acórdão recorrido. O que, peço licença para transcrever parte do voto do ilustre ex-conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho:

“[...]”

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 215835, 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.

Em que pese esse entendimento pessoal, por ter ficado vencido em discussão travada pelo Colegiado em relação ao cancelamento integral da multa por erro de tipificação, suscito, de ofício, preliminar de retroatividade benigna nos termos abaixo.

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 215835/2001, 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 2.15835/01 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/escalonário, 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 215835/01, 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/escalonário 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)

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 2.15835/01, 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.

Analizando esta questão, a 3ª Turma Ordinária desta Câmara de Julgamento, em 10/04/2013, conforme acórdão nº 1103000.844, decidiu que o art. 57, II da Medida Provisória nº 2.15835/01 deve ser aplicado retroativamente, por força do art. 106, II do CTN, no caso de não apresentação de arquivos digitais. Veja-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 2.15835/01, 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 3/13 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:

[...]

Considerando que a Fiscalização não comprovou que a Contribuinte não teria escrituração digital, não há como manter, nos termos do Parecer 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 teria que ter comprovado a não escrituração dos arquivos.

Não bastasse, note-se que a distinção das tipificações efetuada pelo Parecer Normativo RFB nº 3/13, 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 2.15835/01. Veja-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)” (grifei)

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 12.783/2013 é “deixar e

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 215835/01, 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 apresenta-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) (grifou-se)

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 ressaltasse 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 2.15835/01, com redação dada pela Lei nº 12.873/13.

Por tais fundamentos, orienta-se voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento 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 [...]”

Frise-se que esse colegiado – 3ª Turma da CSRF já apreciou a mesma discussão – acórdão 9303-008.133, sendo negado, por unanimidade de votos, provimento ao recurso da fazenda. Consignou a seguinte ementa:

“[...]

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA.

A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais

severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos.”

Em vista de todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Nada obstante ao meu voto, é de se considerar que a maioria do colegiado na sessão de julgamento votou pelas conclusões, o que, por conseguinte, em respeito ao art. 63, § 8º, da Portaria MF 343/2015, *in verbis*:

“Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

[...]

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros. [...]

É de se refletir o posicionamento da maioria do colegiado que votou pelas conclusões, considerando que, a depender do tipo de infração, mesmo para o período em questão, ainda seriam aplicáveis as infrações e as penalidades previstas nos arts. 11 e 12 da Lei 8.218/91 – o que, por conseguinte, entenderam que a tipificação trazida pela fiscalização não estaria incorreta. Para tanto, considerou-se que:

- O inciso. II do art. 12 da Lei 8.218/91 seria aplicado se o contribuinte apresentou referidos arquivos com prestações incorretas ou com omissões;
- Se ele entregou em atraso ou não entregou, estaria correto o inciso III, nos termos em que foi aplicado. Tanto que a turma julgadora não acatou a tese proposta por ele;

- Quanto à aplicação da retroatividade benigna, é necessário verificar se foi somente falta de apresentação ou se o contribuinte não mantinha os arquivos com a escrituração digital;
- Observa-se que o contribuinte afirma a existência dos arquivos e que os teriam entregados à fiscalização em 08/09/2009, antes mesmo da lavratura do auto de infração.
- Forçoso considerar a aplicação da retroatividade benigna no presente caso.

Ou seja, que se as infrações forem por falta de apresentação dos arquivos, e não por falta de sua escrituração, até a vigência da Lei 12.766/2012, ou seja, até 24.10.2013 (Lei 12.873/2013), aplica-se penalidade mais branda prevista na MP 2.158-35/2001, em razão da retroatividade benigna.

E, caso, fique demonstrado que o contribuinte não mantinha o sistema de escrituração digital, continua aplicável desde sempre as multas do art. 12 da Lei 8.218/91. Para tanto, traz que o art. 4º da Lei 13.670/2018 reforça o entendimento de que os art. 11 e 12 da Lei 8.218/91 nunca perderam sua vigência ou teriam sido revogados tacitamente

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama