



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

Processo nº 19515.003507/2009-90
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-000.935 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria Multa - Apresentação Arquivos Magnéticos
Recorrentes PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA REGULAMENTAR. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS EM PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. Considerando-se que (a) a falta de apresentação de arquivos magnéticos se deu no bojo de procedimento de fiscalização em que se pretendia analisar apenas a procedência ou a improcedência dos pedidos de compensação e deles não poderia ser lançado qualquer tributo, na forma da própria legislação vigente à época dos fatos; (b) os arquivos digitais eram apenas parte do conjunto de elementos necessários para que a autoridade fiscal pudesse comprovar a liquidez e certeza do crédito, e não o objeto da fiscalização; (c) diante do não oferecimento dos arquivos incumbiria à Fiscalização indeferir os pedidos respectivos, restabelecer a exigibilidade dos tributos confessados e compensados e aplicar as penalidades previstas para as hipóteses de indeferimento de compensação; (d) entender-se em sentido contrário seria considerar a irrazoável e desproporcional hipótese de o contribuinte, a par de não ter reconhecido seu pedido de crédito, ser penalizado pelo descumprimento de obrigações acessórias relativas às contribuições que sequer serão objeto de lançamento no processo, impõe-se o cancelamento da penalidade aplicada. Reconhecimento pela própria RFB por meio do Parecer Normativo 13/2013.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e José Evande Carvalho Araujo acompanharam o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

João Otavio Oppermann Thome - Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otavio Oppermann Thome, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Jose Evande Carvalho Araújo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Sexta Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo (DRJ/SP1) assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. A falta de apresentação de arquivos magnéticos por parte de empresa obrigada a mantê-los enseja a aplicação de penalidade prevista na legislação de regência.

ERRO NO CÁLCULO DO VALOR TRIBUTÁVEL. Deve ser sanado erro no cálculo da penalidade aplicada de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo*, *verbis*:

“1. PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A, empresa acima identificada, apresentou diversos PER/DCOMP que foram baixados para tratamento manual nos seguintes processos administrativos:

13804.008888/2004-57,	13804.007286/2004-82,	13804.004345/2004-61,
13804.000454/2005-90,	13804.000467/2005-69,	13804.000471/2005-27,
13804.000472/2005-71,	13804.000459/2005-12,	19679.010950/2005-11,
13804.008887/2004-11,	13804.003657/2004-57,	19679.010901/2005-88,
13807.006906/2005-17,	13807.006904/2005-28,	13804.000456/2005-89,
13804000468/2005-11,	13804.000465/2005-70,	13804.000455/2005-34,
13804.000457/2005-23,	13804.000470/2005-82,	13804.000458/2005-78,
13804.003166/2005-97,	13804.000461/2005-91,	13804.000469/2005-58,
19679.011501/2005-90,	13804.003656/2005-93,	13804.004251/2005-72,
19679.011064/2005-12,	13804.004499/2005-33,	13804.003168/2005-86,

13804.003167/2005-31, 13804.003655/2005-49, 19679.011500/2005-45 e 13804.003469/2004-29.

2. Com o intuito de averiguar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, a fiscalização intimou o contribuinte (fls. 04/09) a apresentar diversos documentos, entre eles, arquivos magnéticos nos termos da IN-SRF nº 86/01 c/c Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/01.

3. O prazo para a apresentação dos arquivos magnéticos foi fixado em 5 (cinco) dias a contar da data da intimação que ocorreu em 17/04/09 (fl. 10).

4. Em face da inércia do interessado, o contribuinte foi novamente intimado (fls. 11/12) a apresentar os mesmos documentos solicitados anteriormente, no prazo de 5 (cinco) dias contados a partir da data da ciência da intimação que ocorreu em 24/06/09 (fl. 13).

5. Tendo em vista a ausência de apresentação dos documentos solicitados, foi lavrado auto de infração referente à multa regulamentar decorrente da falta de apresentação de arquivos magnéticos, no valor de R\$ 146.217.143,69 (fls. 25/27), ciência em 28/08/09 (fl. 29).

6. O contribuinte apresentou impugnação em 24/09/09 (fls. 31/81), alegando em síntese:

6.1. o auto de infração seria nulo, em razão da imprecisão na descrição dos fatos que o teriam motivado;

6.2. segundo a fiscalização, o impugnante teria deixado de apresentar arquivos magnéticos, entretanto sofreu imposição de multa por atraso na entrega desses documentos;

6.3. o auto de infração seria nulo, nos termos do inciso II do artigo 59 do PAF;

6.4. houve ofensa ao princípio da legalidade;

6.5. verificou-se falta de motivação para a aplicação da penalidade, pois o procedimento fiscal tinha como objeto a verificação da liquidez e certeza de crédito informado em DCOMP. Ocorreu desvio de finalidade;

6.6. o auto de infração foi lavrado em face de pessoa jurídica inexistente;

6.7. a multa lavrada teve como base de cálculo as receitas auferidas nos anos calendário de 2003, 2004 e 2005, entretanto, o impugnante não estava obrigado a manter os arquivos referentes aos meses de 01/03 a 07/04, nos termos do artigo 265 do RIR199;

6.8. para a análise dos créditos informados em DCOMP não haveria necessidade de se verificar arquivos magnéticos da contabilidade da empresa, uma vez que bastaria a análise dos documentos fiscais, como por exemplo, DCTF e DACON, além de notas fiscais e Livros de Registro de Entrada e Saídas. Inclusive, teria ocorrido a homologação tácita de algumas das DCOMP apresentadas;

6.9. a autoridade fiscal presumiu que o contribuinte possuía sistema de processamento eletrônico de dados;

6.10. o artigo 2º da IN-SRF nº 86/01 determina que o prazo para a apresentação de arquivos magnéticos é de 20 dias, ao passo que a fiscalização concedeu o prazo de 5 dias para tal mister. Mesmo na reintimação, novamente o prazo fornecido foi de apenas 5 dias;

6.11. a fiscalização permaneceu inerte por 59 dias, certamente com o intuito de aplicar a multa máxima;

6.12. vem sofrendo outros procedimentos de fiscalização, porém, neles o prazo fornecido para a apresentação dos arquivos magnéticos foi de 20 dias;

6.13. a penalidade aplicada somente seria possível se decorrente de procedimento de fiscalização para fins de apuração e constituição de crédito tributário;

6.14. depreende-se da IN-SRF nº 900/08 que os procedimentos de fiscalização e de homologação de compensação não se confundem, de forma que a competência de cada auditor fiscal se restringe ao âmbito do procedimento a que foi autorizado pela lei;

6.15. quando muito deveria ser aplicada a multa prevista no artigo 44, §2º, II, da Lei nº 9.430/96;

6.16. aplicou-se a multa à alíquota de 0,02% da receita bruta para cada um dos 59 dias de atraso na entrega dos arquivos magnéticos, limitados a 1%. Não se pode cominar uma penalidade para cada dia de atraso, o que representaria impor diversas sanções a uma única infração;

6.17. não obstante o alegado descumprimento de obrigação acessória, a obrigação principal foi cumprida;

6.18. esta multa é desproporcional e ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

6.19. não há liquidez, pois não é admissível o cálculo da multa sobre receitas de períodos estranhos a ação fiscal. A título exemplificativo informa que foi intimada a apresentar arquivos magnéticos relativos aos meses de julho, agosto e outubro de 2003, assim não seria possível calcular a penalidade sobre a totalidade da receita do ano de 2003;

6.20. a fiscalização não possuía competência para autuar em relação a períodos não contemplados no MPF, ou seja, aqueles objeto das DCOMP;

6.21. não foi observado o disposto no artigo 31, parágrafo único, da Lei nº 8.981/95, na apuração da receita bruta;

6.22. nos termos do artigo 129 e seguintes do CTN não é possível a sucessão da responsabilidade por infrações tributárias;

6.23. o processo de incorporação ocorreu em 09/03/09, sendo que o lançamento foi consolidado em 28/08/09;

6.24. requer o cancelamento integral do auto de infração.”

O acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte para reduzir o valor da multa aplicada, uma vez que o atraso na apresentação dos arquivos digitais solicitados apenas estaria configurado após vinte dias da

intimação, conforme previsto no art. 2º da Instrução Normativa SRF 86/01, e não após os cinco dias citados no Termo de Intimação entregue pela Fiscalização. Na parte mantida do lançamento, asseverou o acórdão recorrido que:

- (a) não haveria cerceamento de direito de defesa no caso, ante a natureza inquisitorial da fase de procedimento administrativo;
- (b) a falta de entrega de documentos (arquivos digitais) no curso do procedimento fiscal se subsume à hipótese do art. 12, III da Lei n. 8.218/91 aplicado pela Fiscalização, ante a previsão contida no final da legislação “aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas”. Ao não entregar os arquivos magnéticos, a Contribuinte não teria cumprido o prazo para a apresentação respectiva;
- (c) a multa regulamentar em referência pode ser aplicada indistintamente em procedimentos de compensação ou de fiscalização ordinários, pois, a par de não haver distinção na lei, o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência tanto para a análise de DCOMP como para a realização de diligências fiscais, sendo que apenas por questões administrativas estas tarefas estão segmentadas;
- (d) o erro de identificação do sujeito passivo não pode ser imputado à Fiscalização, já que a Contribuinte, apesar de instada, não informou a operação de incorporação que a envolveu;
- (e) não haveria que se falar que a Contribuinte não necessitaria manter seus arquivos magnéticos ante a decadência do respectivo período, já que a Contribuinte deveria mantê-los pelo período de que trata o art. 74 da Lei n. 9.430/96 (prazo decadencial). Em relação às 3 compensações homologadas tacitamente, tal aspecto não seria relevante pois a Contribuinte não apresentou arquivos relativos ao mesmo período de apuração (ano-calendário);
- (f) não houve presunção de que a Contribuinte teria escrituração digital, ante informação contida na própria DIPJ;
- (g) a receita bruta que serve de base para a apuração da multa regulamentar e do limite respectivo compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, deduzido apenas dos impostos não cumulativos cobrados nas operações anteriores e dos quais o contribuinte seja mero depositário. Na forma da lei, tal receita bruta deve ser verificada em todo o ano-calendário e não apenas nos períodos sob fiscalização;
- (h) o exame dos arquivos magnéticos era necessário à verificação do direito creditório da Contribuinte ou, quando menos, reduziria significativamente o trabalho da Fiscalização para tanto;

- (i) os argumentos de razoabilidade e proporcionalidade cedem espaço ao texto de lei, em relação ao qual o Julgador Administrativo está vinculado;
- (j) o lançamento de que trata o art. 44, § 2º, II da Lei n. 9.430/96 seria inaplicável ao caso, pois não haveria penalidade de ofício a ser agravada;
- (k) a sucessora é responsável pela multa de ofício aplicada no caso, ante o disposto nos artigos 129 e 132 do CTN e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Tendo em vista a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada, previsto na Portaria do Ministério da Fazenda nº 3/2008, o juízo *a quo*, suscitou de ofício o reexame da matéria a este órgão julgador de segunda instância.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere às preliminares de nulidade do lançamento pela: **(i)** imprecisão na descrição dos fatos; **(ii)** ausência de motivação para a aplicação da multa e desvio de finalidade do procedimento de fiscalização; e **(iii)** ilegitimidade passiva da Contribuinte. No mérito, a Contribuinte alega a improcedência dos lançamentos pela:

- (i)** decadência referente aos arquivos magnéticos de janeiro de 2003 a julho de 2004;
- (ii)** erro na tipificação legal da suposta infração;
- (iii)** desnecessidade dos arquivos solicitados para fins de análise das compensações;
- (iv)** ausência de intimação da contribuinte acerca da utilização de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados;
- (v)** descabimento da multa regulamentar prevista na Lei nº 8.218/91 na hipótese de análise das compensações;
- (vi)** impossibilidade jurídica de cumulação de diversas multas por uma única suposta infração cometida, e de cumular com base na Receita Bruta do ano-calendário, em virtude da violação do princípio da razoabilidade e proporcionalidade;
- (vii)** impossibilidade da autuação com base em receitas referentes a períodos estranhos à ação fiscal;
- (viii)** erro no cálculo da receita bruta como base para a aplicação da multa pela inobservância do art. 31, parágrafo único, da Lei nº 8.981/95; e
- (ix)** legalidade da aplicação da multa em virtude da impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

(i) Recurso de Ofício

O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele se toma conhecimento.

Conforme se verifica no art. 2º da Instrução Normativa SRF 86/01, quando intimadas pela RFB, as pessoas jurídicas devem apresentar, em vinte dias, os arquivos digitais solicitados. Confira-se:

“Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.”

Uma vez que (i) o referido normativo dispôs expressamente acerca do prazo de apresentação dos arquivos digitais; (ii) a Fiscalização exerce atividade vinculada às instruções normativas proferidas pelo secretário da RFB; e (iii) não houve justificativa pela Fiscalização para reduzir citado prazo no caso, não há razão razoável para que se exigisse a apresentação dos documentos (arquivos magnéticos) em prazo inferior àquele previsto no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 86/01, conforme se verifica no Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 6).

Considerando-se que a multa aplicada no caso foi calculada com base nos dias de atraso da apresentação dos documentos, a definição do prazo para a apresentação dos arquivos solicitados é essencial para a determinação do montante da multa. Se o prazo para a apresentação está incorreto, o cálculo da multa também o estará, o que merece ser corrigido.

Desta forma, o acórdão recorrido não merece reparo na parte que reduziu a quantidade de dias/multa objeto do lançamento, considerando-se o primeiro dia de atraso para cada ano-calendário apenas o 21º dia após a intimação respectiva.

Por tais fundamentos, nego provimento ao recurso de ofício.

(ii) Recurso Voluntário

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

a. Preliminares

a.1. Da Imprecisão na Descrição dos Fatos

Insurge-se a Contribuinte contra a suposta imprecisão, por parte da Fiscalização, da descrição dos fatos que implicaram na imposição da multa sob exame. Aduz, em síntese, que a aplicação da multa com base no inciso III do art. 12 da Lei 8.218/91 estaria

equivocada, já que essa multa seria cabível apenas para as hipóteses de atraso na entrega dos arquivos magnéticos, o que não teria se verificado no caso concreto ante a incontroversa ausência de entrega dos documentos à Fiscalização.

Em vista da alegada imprecisão na descrição dos fatos por parte da autoridade fiscal, sustenta nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Não assiste razão à Contribuinte quando alega que haveria prejuízo ao direito de defesa no caso. Não há dúvida a respeito da matéria lançada. No ponto, o Termo de Verificação Fiscal, conforme bem demonstrado pelo acórdão recorrido (fls. 372), expressamente, caracteriza a infração como “não apresentação dos arquivos digitais”. Confira-se o trecho do acórdão recorrido sobre este ponto:

“A descrição da irregularidade é clara, conforme se nota no Termo de Verificação Fiscal (fls. 15/17), ou seja, ocorreu falta de apresentação de arquivos magnéticos, in verbis:

‘5) Pela não apresentação dos arquivos digitais, aplicamos a multa prevista no art. 12, III, da lei 8.213/91, digo lei 8.281/91’

(g.n.)”

Rejeita-se essa preliminar de nulidade sob o aspecto do cerceamento do direito de defesa.

a.2. Ausência de motivação e desvio de finalidade

A preliminar em referência confunde-se com o mérito e será a seguir examinada.

a.3. Ilegitimidade passiva da contribuinte

Suscita a Contribuinte que PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A, CNPJ 86.547.619/0001-36, seria parte ilegítima para constar do pólo passivo do lançamento, pois a multa regulamentar não poderia ser aplicada a uma empresa que fora extinta por incorporação.

Alega e junta documentos que demonstram que a assembleia geral da empresa aprovou a referida incorporação em 09/03/2009, sendo tais atos levados a registro na JUCESP no prazo de trinta dias, atendendo ao disposto no art. 1.151 do Código Civil. Por fim, aduz que a autoridade fiscal poderia ter consultado os registros da JUCESP para verificar que a empresa havia sido incorporada.

O acórdão recorrido, por sua vez, ao rejeitar a preliminar sustenta que (i) em consulta ao cadastro do CNPJ das empresas PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A, em 01/12/2009, verificou-se que a situação constava como ativa ainda (fls. 365); e (ii) apesar da autoridade fiscal solicitar, nos Termos de Intimação Fiscal, que a empresa atualizasse as suas informações cadastrais, a Contribuinte manteve-se silente nesse particular.

Aqui também não merece reparo a conclusão do acórdão recorrido, pois cabe ao Contribuinte informar todas as alterações em sua situação cadastral no CNPJ. No caso, a par de sua obrigação legal, a Fiscalização deu oportunidades à Contribuinte (intimação e re-intimação) para informar sua real situação cadastral; e não o fez.

Ademais, conforme apontado pelo acórdão recorrido (fls. 475), a DIPJ de incorporação foi apresentada apenas em 16/10/2009, ou seja, após a lavratura e ciência do auto de infração.

Rejeita-se também essa preliminar.

b. Mérito

Conforme salientado linhas acima, versa o lançamento sobre aplicação da multa regulamentar prevista no artigo 12, III da Lei nº 8.218/91 pela não apresentação pela Contribuinte dos arquivos magnéticos de que trata a citada legislação. No entendimento da Fiscalização e do acórdão recorrido, por não ter havido a entrega de arquivos ao longo do processo de investigação da procedência das compensações realizadas pela Contribuinte, estaria tipificada a hipótese de “não cumprir o prazo estabelecido para apresentação de arquivos e sistemas”. Veja-se, nesse sentido, o inteiro teor de citada legislação, *verbis*:

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

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

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

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)”

Em que pesem a fundamentação do acórdão recorrido, o lançamento merece ser cancelado por dois fundamentos.

O primeiro deles refere-se à tipicidade cerrada que informa a imposição de penalidades no âmbito tributário.

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)”*

Não seria possível no caso 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.

O segundo fundamento decorre do fato de a multa em referência não ser aplicável às hipóteses de ressarcimento e compensação, para os quais a não apresentação de documentos e informações tidos como necessários pela Fiscalização levará invariavelmente ao indeferimento do pedido respectivo, com imposição da penalidade especificamente prevista em lei para a hipótese.

No caso, a ação fiscal teve origem na análise da liquidez e certeza de créditos utilizados em declarações de compensação de PIS e COFINS apresentadas pela Contribuinte. Ou seja, a exigência dos arquivos digitais previstos no art. 11 da Lei 8.218/91 foi fruto de uma ação fiscal provocada pela própria Contribuinte ao apresentar as referidas declarações de compensação. A solicitação de apresentação dos documentos pela Fiscalização tiveram relação direta com os pedidos de compensação e restringiram-se à investigação sobre esse procedimento.

Em que pese a legislação em referência não se refira expressamente a processos de fiscalização ordinários, nos quais se busca apurar a regularidade da apuração tributária do contribuinte para fins de lançamento e cobrança de crédito tributário, é necessário interpretá-la de forma sistêmica e segundo critérios de razoabilidade e proporcionalidade; do contrário, seria como admitir válida interpretação da lei que leve a situações absurdas ou teratológicas. Não se trata de afastar a aplicação de lei por critérios de razoabilidade, mas tão somente interpretá-la segundo esse parâmetro para evitar-se a criação de situações evidentemente iníquas.

Assim ocorre no presente caso.

Como bem assevera a Contribuinte, a multa em referência deve ser aplicada apenas nos casos de procedimento de fiscalização para fins de apuração e constituição de crédito tributário, no qual, eventual omissão de informação pelo contribuinte poderá caracterizar tentativa ilegítima de embaraçar as atividades da fiscalização na apuração do cumprimento da obrigação tributária principal. Aqui sim a tentativa da contribuinte de esconder a ocorrência do fato gerador deve ser penalizada com multa regulamentar específica, a par de penalizada com eventual multa de ofício sobre o tributo lançado.

Nos casos de pedidos de compensação, a obrigação tributária principal não se discute e se encontra previamente confessada pelo contribuinte. Ao Fisco cabe verificar se o direito de crédito oposto à dívida (crédito tributário) efetivamente existe ou não. Na impossibilidade dessa verificação, ao Fisco incumbe rejeitar o pedido respectivo, restabelecendo a exigibilidade do crédito tributário indevidamente compensado e aplicando ao sujeito passivo as sanções correspondentes (no caso, multa de ofício isolada e multa de mora). A falta de apresentação desses documentos não necessariamente implicará o indeferimento do pedido de compensação, considerada a possibilidade de o contribuinte e a própria Fiscalização verificarem a procedência da declaração por outros meios.

Embora ambos sejam procedimentos de fiscalização, são procedimentos de fiscalização distintos, com finalidades distintas e não se comunicam sequer operacionalmente, conforme expressa previsão nesse sentido no art. 63, § 5º da IN 900/2008 vigente à época dos fatos.

Em suma, considerando-se que (a) a falta de apresentação de arquivos magnéticos se deu no bojo de procedimento de fiscalização em que se pretendia analisar apenas a procedência ou a improcedência dos pedidos de compensação e deles não poderia ser

lançado qualquer tributo, na forma da própria legislação vigente à época dos fatos; (b) os arquivos digitais eram apenas parte do conjunto de elementos necessários para que a autoridade fiscal pudesse comprovar a liquidez e certeza do crédito, e não o objeto da fiscalização; (c) diante do não oferecimento dos arquivos incumbiria à Fiscalização indeferir os pedidos respectivos, restabelecer a exigibilidade dos tributos confessados e compensados e aplicar as penalidades previstas para as hipóteses de indeferimento de compensação; (d) entender-se em sentido contrário seria considerar a irrazoável e desproporcional hipótese de o contribuinte, a par de não ter reconhecido seu pedido de crédito, ser penalizado pelo descumprimento de obrigações acessórias relativas às contribuições que sequer serão objeto de lançamento no processo (no caso, superior a R\$140Milhões), impõe-se o cancelamento da penalidade aplicada.

De fato, reitere-se, não é possível entender como razoável que em um procedimento provocado pelo próprio contribuinte para a homologação de suas compensações possa resultar na imposição de multa pela não apresentação de documentos, quando, na pior das hipóteses, poderia resultar no indeferimento do pedido do próprio contribuinte. Para que não paire qualquer dúvida a respeito, a própria RFB, em recente Parecer Normativo (Parecer Normativa RFB 13/2013), entendeu não ser aplicável penalidade por ausência de cumprimento de obrigações acessórias aos processos de compensação. *Verbis*:

“O procedimento de compensação, restituição e ressarcimento possui deveres instrumentais para se efetivar (apresentar mediante programa específico – PER/DComp, comprovação do crédito do requerente, etc.), mas que não podem ser classificadas como obrigação acessória.

(...)

Fica explícito que a obrigação acessória é a de fazer ou não fazer do sujeito passivo “no interesse da arrecadação ou da fiscalização. A compensação por intermédio do sistema PER/DComp enseja o pedido de reconhecimento de um crédito do sujeito passivo em face de um débito que ele mesmo declara, por exemplo.

O que a RFB verifica é a existência daquele crédito do sujeito passivo. Os deveres instrumentais não podem ser considerados como as obrigações acessórias do art. 16 da Lei n. 9779, de 1999, uma vez que a base legal para tais deveres é, por exemplo, o § 14 do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Não se aplica, portanto, a multa do novo artigo 57 da MP n. 2158-35, de 2001, nem o prazo mínimo de quarenta e cinco dias para apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital”.

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, prejudicadas as demais razões de mérito aduzidas.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho

Processo nº 19515.003507/2009-90
Acórdão n.º **1102-000.935**

S1-C1T2
Fl. 14

CÓPIA