



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19647.005867/2003-35
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.880 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA USINA BULHOES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 01/01/1998, 31/12/2001

PENALIDADE. NÃO ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS A AUTORIDADE FISCAL. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FATO GERADOR.

Para aplicação da multa pela não apresentação dos arquivos magnéticos ao Agente Fiscal deve ser considerada a legislação vigente a época da ocorrência do fato gerador.

Aplica-se o comando do artigo 12 da lei nº 8.218/91, com redação do artigo 72 da MP nº 2.158-35/01

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67, e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3401-00.357**, proferido pela 4ª Câmara /1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso de Voluntário, para aplicar a lei nº 8.218/91, referente aos arquivos que tratam de períodos anteriores à vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"Trata o presente processo de auto de infração (fls.05/06) lavrado em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apresentação de arquivo magnético exigida pelo agente fiscal, quando o mesmo efetuava fiscalização referente ao período de janeiro de 1998 a dezembro de 2001.

A autuada impugnou o auto de infração alegando, em síntese, o seguinte: Possuía os arquivos magnéticos, no entanto, em decorrência de caso fortuito o HD (espaço para armazenar informações de computador), onde estavam os arquivos, foi inutilizado e a recorrente não conseguiu recuperá-lo;

A contribuinte não pode ser punida por caso fortuito, além disso, a impugnante tinha as informações do arquivo magnético impressas e apresentou aos fiscais;

O auditor-fiscal calculou a multa com faturamento dos períodos entre 1998 e 2002, no entanto, a multa aplicada foi a da Lei nº 8.218/91 alterações efetuadas pela Medida Provisória nº 35/01, ocorrendo a ilegal retroatividade da penalidade mais gravosa;

A autoridade fiscal calculou a multa com base nas informações prestadas pela recorrente na DIPJ e nos livros contábeis, ocorre que a impugnante incluiu no seu faturamento o valor do IPI incidente no período, compondo a receita bruta, para posteriormente excluir como dedução, de modo que a multa aplicada foi majorada em decorrência da fiscalização não conhecer essa informação.

A DRJ no Rio de Janeiro/RJ julgou o lançamento procedente (fls.141/145), fundamentando que a legislação aplicável é a da época do fato gerador e, sendo necessária a apresentação do arquivo magnético somente quando solicitado por agente fiscal, à época fato gerador é a data na qual o fiscal solicitou a apresentação do arquivo, portanto não houve aplicação retroativa da lei. A DRJ também julgou que a lei deve ser interpretada literalmente no que se refere às obrigações acessórias, conforme art. 111,

inciso III, do CTN, e não há previsão legal para exclusão da multa na hipótese de caso fortuito. Referente ao cálculo incorreto da multa em razão da inclusão do IPI, a DRJ justificou que a impugnante não apresentou provas do erro".

A decisão recorrida restou assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 01/01/1998, 31/12/2001

CASO FORTUITO. PERDA DE ARQUIVO MAGNÉTICO.

O caso fortuito ocorre somente quando o fato é imprevisível e inevitável, como a falha em equipamentos eletrônicos é previsível e perda dos arquivos armazenados nesses equipamentos é evitável, perda de arquivo magnético não configura caso fortuito.

MANUTENÇÃO DE ARQUIVO MAGNÉTICO A DISPOSIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FATO GERADOR.

A manutenção de arquivo magnético é um ato contínuo, cuja data de realização é indefinida, de modo que a lei a ser aplicada é a vigente em cada período-base que deveriam ser detalhados no arquivo magnético.

DEMONSTRAÇÃO DO ERRO. ÔNUS DA CONTRIBUINTE.

Consoante julgamentos anteriores deste Conselho, deve a contribuinte demonstrar de forma inequívoca o erro alegado, o que não ocorreu no presente caso.

Recurso Provido em Parte".

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando o seguinte:

"não há que se falar que houve indevidamente retroatividade gravosa da nova legislação ou qualquer ofensa ao princípio da legalidade, dado não ser cabível aplicar a legislação vigente relativa ao período de referência dos arquivos, de fato, dever ser aplicada a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador, que se amolda nos termos do artigo 12 da lei nº 8.218/91, com nova redação do artigo 72 da MP nº 2.158-35/01".

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigma, o Acórdão nº 3401-00.357. Em seguida, o recurso teve seguimento nos termos do Despacho de Admissibilidade, fls. 210.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, requerendo o não provimento do Recurso Especial interposto com a conseqüente manutenção do acórdão recorrido, onde reconheceu a ilegalidade na retroatividade da norma aplicada ao caso, alterações trazidas pela MP nº 2.158-35/01, sendo aplicável apenas aos períodos posteriores à sua vigência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Com efeito, a divergência jurisprudencial posta a esta E. Câmara Superior, diz respeito a possibilidade ou não de retroagir o art. 72 da MP nº 2.158-35/2001, que deu nova redação ao art. 12 da Lei nº 8.218/91, a arquivos magnéticos que possuem informações relativas a períodos anteriores àquela alteração legal.

Trata o presente processo de auto de infração (fls.05/06) lavrado em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apresentação de arquivo magnético exigida pela Autoridade Fiscal, quando o mesmo efetuava fiscalização referente ao período de janeiro de 1998 a dezembro de 2001.

De plano, rechaço qualquer argumento quanto a caso fortuito, para que não seja utilizado como fundamento para retroação de norma, com objetivo de beneficiar infrator pelo descumprimento de obrigação descrita em lei.

Como se observa, a decisão recorrida para retroagir a norma em favor da Contribuinte, cotejou o parágrafo 2º do artigo 113, do CTN, com o artigo 11 da lei nº 8.218, ao meu sentir, o dispositivo não está apto para gerar e efeitos de retroação a norma, considerando que o Código Tributário de modo sistemático dispõe entre o artigo 113, § 1º, que define a obrigação tributária principal, e o artigo 114 do mesmo diploma, o qual determina o fato gerador daquela, há simetria, contudo, o mesmo não ocorre em relação à obrigação acessória (artigo 113, § 2º, do CTN) uma vez que, o artigo 115 determina que o fato gerador desta obrigação decorra das leis tributárias, e não de uma situação legalmente prevista e qualificada como incidente, como fez com a obrigação principal.

Vejamos fragmentos da decisão Recorrida:

"A autuação trata-se de obrigação acessória, decorrente de lei, conforme o §2º do art. 113 do CTN, é a lei que vai determinar qual é o fato gerador da obrigação acessória, consoante disposição do art. 115 do CTN, in verbis:

"Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal".

Desse modo, para se chegar ao fato gerador deve-se verificar o que diz a lei, nesse caso a Lei nº 8.218/91, que no texto original do art. 11 dispõe o seguinte:

"Art. 11 - As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a Cr\$ 250.000.000,00, e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas, a partir do período base de 1991, a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição do

Departamento da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos" (grifo nosso).

Como se vê no texto transcrito acima, a obrigação do sujeito passivo não é de "apresentar" o arquivo magnético ao auditor-fiscal, mas sim de "manter" à disposição do Departamento da Receita Federal. Manter é um ato contínuo, de indeterminação da data correta, de modo que a lei aplicada deve ser a vigente em cada período-base detalhado no arquivo. Logo, a Medida Provisória nº 2.158-35/01 deve incidir somente nos períodos-base ocorridos após a sua entrada em vigor".

Sem embargo, para delimitação do fenômeno da hipótese de incidência tributária sobre os quais incidirá a cobrança de tributos, foi adotada a consagrada expressão "*fato gerador*", empregada, inclusive, no artigo 146¹, inciso III, da Constituição Federal do Brasil, que preconiza caber à lei complementar a definição dos fatos geradores de todos os impostos nela discriminados.

O Código Tributário Nacional definiu o fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória, conforme os artigos 114 e 115:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Deste modo, há de se perquirir duas situações distintas a saber, a primeira, esta definida em *in abstracto* pela norma, integrada ao nascimento da obrigação tributária, a segunda situação, consiste na obrigação *in concreto* do fato previsto em lei, ou seja, para seu fiel cumprimento da obrigação tributária.

Com objetivo de delimitar o momento da ocorrência do fato gerador, o artigo 116 do CTN, assim dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Neste passo, vêm o ônus instrumental, quer seja, a obrigação de fazer ou não fazer, diversa da obrigação principal, que incide diretamente no sujeito passivo da relação

¹ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

jurídica tributária, como exemplo, no presente caso, o qual a Contribuinte não entregou os arquivos magnéticos, em via reflexa, o artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional indica que o descumprimento dos deveres instrumentais deflagra uma obrigação principal.

Paulo de Barros Carvalho (p.360²) bem disserta sobre os deveres instrumentais e obrigação principal:

"Em várias passagens do texto da lei nº 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre obrigação e crédito. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele contrapõe o débito, como dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera.

Portanto, penso que a decisão recorrida interpretou os dispositivos equivocadamente, ao considerar o fato gerador a entrega dos arquivos, em detrimento dos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional, não há o que se falar em retroação da norma.

Dessa forma, a penalidade correta a ser aplicada é a contida no artigo 12 da lei nº 8.218/91, com redação do artigo 72 da MP nº 2.158-35/01, considerando que esta era a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador da multa em espécie.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

² CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 22. ed. 2010, São Paulo: Saraiva.