



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

Processo nº 10384.004865/2009-88
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 1101-001.287 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2015
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente CANADÁ VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

Arquivos Digitais. Multa Pelo Descumprimento do Dever de Apresentação.

A multa regulamentar prevista no artigo 12, I, da Lei nº 8.218, de 1991 (art. 980, I, do RIR/99) tem lugar quando o sujeito passivo deixar de cumprir com a sua obrigação de entregar os arquivos em meio magnético no formato exigido pela legislação tributária, consoante disposições do § 3º, do artigo 11, do mesmo diploma legal. Lançamento que se mantém.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos dos voto do(a) relator(a). Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (relator), Benedicto Celso Benício Júnior e Paulo Reynaldo Becari. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

[documento assinado digitalmente]

Marcos Aurélio Pereira Valadão Presidente

[documento assinado digitalmente]

Antônio Lisboa Cardoso Relator

[documento assinado digitalmente]

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

Processo nº 10384.004865/2009-88
Acórdão n.º **1101-001.287**

S1-C1T1
Fl. 87

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari, Antônio Lisboa Cardoso (relator) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente).

CÓPIA

Relatório

Conforme constou do relatório integrante da decisão recorrida, trata-se recurso em face da decisão da DRJ de Juiz de Fora/MG, que manteve a exigência da multa regulamentar constante do auto de infração, equivalente a 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta nos anos-calendário 2007 e 2008, no valor de R\$ 1.209.787,09, pela entrega dos arquivos digitais em formato diverso do estabelecido na Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, arts. 11 e 12, inciso I.

A decisão recorrida encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA. ENTREGA. ARQUIVO MAGNÉTICO. FORMATO DIVERSO DO PREVISTO EM LEI.

Comprovado nos autos que a autuação observou as normas aplicáveis à matéria, há de se manter integralmente o lançamento da multa pela entrega dos arquivos magnéticos exigidos por Lei em formato diverso do estabelecido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Consta dos autos que a contribuinte foi intimada para a apresentação dos arquivos digitais, sendo devidamente informada da forma de sua apresentação (formato, leiaute), da documentação de acompanhamento dos arquivos, dos procedimentos para validação e autenticação dos arquivos digitais, e da multa pelo não atendimento do formato previsto no MANAD. Contudo, após solicitar duas prorrogações de prazo para atendimento (a última foi negada), apresentou os arquivos solicitados em formato diverso do previsto na legislação regente.

Com efeito, foi aplicada a penalidade, concernente à multa regulamentar equivalente a 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta nos anos-calendário 2007 e 2008, no valor de R\$ 1.209.787,09, observou exatamente o disposto na legislação tributária, mais precisamente na IN MPS/SRP n.º 12, de 20 de junho de 2006, e na Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, arts. 11 e 12, inciso I.

Em sua defesa, alega a interessada que a simples desconformidade dos arquivos magnéticos com os modelos exigidos pela RFB não constitui motivo justificado para a aplicação da multa regulamentar, salvo se o sujeito passivo, intimado a corrigir defeitos objetivamente apontados, não o faça. Entende que a aplicação da penalidade somente tem lugar quando o sujeito passivo deixar de cumprir com a sua obrigação de entregar os arquivos em meio magnético, o que não é o caso dos autos, tendo em vista que a própria fiscalização confirma o recebimento.

Argumentou ainda que “... a entrega dos arquivos magnéticos em desconformidade com o padrão aceito pelo Fisco não ocasionou repercussão sobre a obrigação principal, pois os tributos foram recolhidos dentro do prazo legal, pois em nenhum momento a impugnante foi intimada para corrigir informações. Preferiu o Fisco autuar de imediato, ao invés de notificar o contribuinte para que ele corrigisse os defeitos.”

Requerendo com base no inciso I, do artigo 145 e 149, do Código Tributário Nacional, seja julgado improcedente o Auto de Infração de Multa Isolada pela não apresentação de Arquivos Magnéticos, fundamentado nos arts. 11 e 12, inciso I, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela MP 2.15835/2001.

Cientificada em 10/12/2013, por via postal (fls. 62/63), foi interposto o recurso voluntário de fls. 65/83, em síntese, retirando as alegações constantes de sua impugnação, sustentando que a multa regulamentar prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.218/91, somente é aplicável quando o sujeito passivo deixar de cumprir com a sua obrigação de entregar os arquivos em meio magnético, o que no caso dos autos não ocorreu, pois, a própria fiscalização confirma o recebimento, constando tão somente desconformidade com o padrão aceito pelo fisco, não tendo ocasionado nenhum prejuízo à obrigação principal.

Em favor de sua tese cita jurisprudência dos então Conselhos de Contribuintes, os quais foram unificados no atual CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e encontra-se revestido das demais formalidades legais pertinentes, devendo o mesmo ser conhecido.

No presente processo o que se discute é a multa prevista nos arts. 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, em razão da Recorrente não ter apresentado os arquivos digitais e sistemas solicitados pela Fiscalização, que assim dispõem:

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) (grifos acrescidos).

Importante ressaltar que, conforme constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 6 e seguintes), a multa regulamentar equivalente a 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta nos anos-calendário 2007 e 2008, foi aplicada pelo descumprimento das seguintes exigências:

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS) (FLS. 6 E SEGUINTE(S))

1. Retificação dos arquivos digitais da contabilidade referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, apresentados em decorrência do Termo de Intimação expedido em 18.06.2008;

2. Arquivos digitais da contabilidade referentes ao ano-calendário 2008;

3. Arquivos digitais da folha de pagamento referentes aos anos-calendário 2007 e 2008;

4. Arquivos digitais do relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008.

A empresa recebeu a intimação em 22.04.2009, conforme faz prova o Aviso de Recebimento anexo (documento de fls. 16). Em 08.05.2009; a empresa solicitou a prorrogação do prazo por mais vinte dias, tendo sido concedida a prorrogação na mesma data, conforme despacho no próprio requerimento (documento, de fls. 17). Em 30.06.2009, depois de já vencido o prazo da prorrogação (término do prazo em 01.06.2009), o contribuinte requereu nova prorrogação por mais vinte dias, a qual foi negada, conforme despacho no próprio requerimento, do qual a empresa tomou ciência em 30.07.2009 (Requerimento Aviso de Recebimento anexos - fls. 18 e 19).

Em 25.08.2009, com oitenta e cinco dias de atraso, a empresa entregou os arquivos solicitados, gravados em CD-R, identificados pelo código geral de autenticação 7e7a139b-47939a33-60ddff05-f051b26b, conforme comprova o Recibo de Entrega de Arquivos Digitais anexo (documento de fls. 20 a 23).

Consta no item 2 da intimação anexa (documento de fls. 12 a 15), que para a entrega das informações referentes à folha de pagamento deveria ser utilizado o leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006. No item 4 da intimação, consta também que os arquivos da folha de pagamento deveriam ser validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA.

Os arquivos referentes à folha de pagamento dos anos-base 2007 e 2008, gravados na mídia digital (CD-R) foram entregues pela empresa em um formato diverso do previsto na instrução normativa acima citada e não foram validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA.

DA FORMA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS

O Manual Normativo de Arquivos Digitais 7 .MANAD, aprovado pela instrução normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006, determina no item 1.4 que os arquivos digitais contendo as informações referentes a lançamentos contábeis, segurados empregados e contribuintes individuais e avulsos devem ser gerados de acordo com as normas nele estabelecidas.

[...]

Como os arquivos entregues pelo contribuinte não obedeceram ao formato previsto na legislação e indicado na intimação, o contribuinte não pôde validá-los pelo SVA e, conseqüentemente, só apresentou o relatório descrito na letra a do item 2.3 do MANAD.

Neste Relatório (documento de fls. 20 a 23), na seção em que estão relacionados os arquivos gravados na mídia digital, na coluna MANAD, consta a indicação de que os arquivos referentes às folhas de pagamento não obedeceram ao formato estabelecido pelo MANAD.

Portanto, a entrega dos arquivos magnéticos em desconformidade com o padrão aceito pelo Fisco não ocasionou repercussão sobre a obrigação principal, pois os tributos foram recolhidos dentro do prazo legal, pois em nenhum momento a impugnante foi

intimada para corrigir incorreções. Preferiu o Fisco autuar de imediato, ao invés de notificar o contribuinte para que ele corrigisse os defeitos.

A jurisprudência administrativa entende que deve ser afastada a multa regulamentar nos casos em que contribuinte entrega o arquivo magnético em desconformidade com o padrão aceito sem que o Fisco o notifique para corrigi-lo. Vejamos as decisões abaixo:

MULTA REGULAMENTAR - REGISTROS ELETRÔNICOS - DESCONFORMIDADE - A aplicação da multa regulamentar prevista no artigo 980. I. do RIR/99. somente tem lugar quando o sujeito passivo deixar cumprir com a sua obrigação de entregar os arquivos em meio magnético, o que não é o caso dos autos. A simples desconformidade dos arquivos magnéticos com os modelos exigidos pela SRF e/ou erros de leitura dos referidos arquivos não constitui motivo Justificado para a aplicação da multa regulamentar, salvo se o sujeito passivo, intimado a corrigir defeitos objetivamente apontados, não o faça.

Embargo provido. 1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara I ACÓRDÃO 103-23.335 em 22.01.2008. Publicado no DOU em: 08.05.2008.

Entretanto, uma vez que os documentos apresentados, mesmo que não revestidos da formalidade exigida (arquivos digitais e sistemas), foram suficientes para os fins objetivados pela Fiscalização, tanto que nenhum outro procedimento foi solicitado, pelo que não mais subsistiria a motivação para necessária para que continuidade da exigência dos sistemas digitais e por consequente da multa aplicada.

A ausência de observância do princípio da motivação e da fundamentação do ato administrativo, é causa de nulidade, porquanto é corolário do Estado Democrático de Direito, que toda decisão judicial ou administrativa deve ser fundamentada e motivada, igualmente, os atos administrativos também se submetem a esse princípio.

Conforme consta dos autos, quando o auto de infração foi constituído não mais subsistia a sua motivação. Aliás, no caso, caberia a Fiscalização simplesmente indeferir o pedido de ressarcimento, pois, teria para isso motivação e fundamentação, ausência de comprovação dos créditos pleiteados.

Assim, não basta que o ato administrativo esteja fundamentado, isto é, calcado em dispositivo legal, é necessário também que as demais situações de fato e de direito o justifiquem, isto é, a motivação.

Neste sentido, importante lembrar a lição da doutrina de James Marin (in Direito Processual Tributário, Editora Dialética, ed. 2001, pág. 183, que assim lecionou:

"Princípio da fundamentação. Se todo procedimento fiscal está submetido ao princípio da fundamentação isto significa que todos os atos e decisões que compõem seu iter devem estar estribados em expressa fundamentação legal e fática, sob pena

de invalidade. O art. 2º, inc. VII da Lei 9784/99(LGPAF) tornou obrigatória a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão administrativa, em expressa adoção do princípio da fundamentação dos atos e decisões administrativas.

Fundamentar o ato ou a decisão administrativa significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato ou a prolação da decisão. O primado da fundamentação está relacionado com o princípio do formalismo moderado, pois embora deva ser reduzida a formalidade do ato ou da decisão administrativa deve obedecer a critérios lógicos e assegurar o mínimo de formalismo necessário para que se conheça suficientemente seus supedâneos legais e fáticos; a fundamentação obrigatória está também relacionada com o princípio da motivação, que é princípio constitucional geral da administração pública, com a diferença que no campo procedimental e processual não haverá espaço para registros fáticos de conveniência e oportunidade que são próprios da atividade discricionária e não se coadunam com o caráter vinculado do procedimento e do processo administrativo. (grifos acrescidos).

Assim sendo, diante da evidência da ausência de motivação o auto de infração não mais subsiste, o mesmo torna-se nulo de pleno direito, é o que se reconhece através do presente julgamento.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, a fim de cancelar o auto de infração por não estarem presentes os motivos que motivaram a autuação.

Sala das Sessões, em 4 de março de 2015

[documento assinado digitalmente]

Antônio Lisboa Cardoso

Relator

Voto Vencedor

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado.

Conselheiro PAULO MATEUS CICCONE

Data vênua, discordo da solução proposta pelo I. Relator, pois faço outra leitura dos artigos 57 e 72 da MP nº 2.158/2001 (com suas reedições) e da Lei nº 8.218/1991, dispositivos invocados ao longo do presente procedimento.

Resumidamente, a autuação fez-se em virtude da contribuinte não ter atendido, no prazo fixado pela Fiscalização, à intimação para apresentação de seus arquivos

digitais, situação fática que se repetiu mesmo com sua dilação (docs. fls. 11 e fls. 17)¹ e uma nova tentativa de prorrogação (não concedida) - fls. 18, só logrando fazê-lo a destempo e em formato não compatível com as normas regulamentadoras da matéria, como se vê no TVF lavrado pelo Fisco, *verbis*:

Consta no item 2 da intimação anexa (documento de fls. 12 a 15), que para a entrega das informações referentes à folha de pagamento deveria ser utilizado o leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006. No item 4 da intimação, consta também que os arquivos da folha de pagamento deveriam ser validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA.

Os arquivos referentes à folha de pagamento dos anos-base 2007 e 2008, gravados na mídia digital (CD-R) foram entregues pela empresa em um formato diverso do previsto na instrução normativa acima citada e não foram validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA.

DA FORMA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS

O Manual Normativo de Arquivos Digitais 7 .MANAD, aprovado pela instrução normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006, determina no item 1.4 que os arquivos digitais contendo as informações referentes a lançamentos contábeis, segurados empregados e contribuintes individuais e avulsos devem ser gerados de acordo com as normas nele estabelecidas.

[...]

Como os arquivos entregues pelo contribuinte não obedeceram ao formato previsto na legislação e indicado na intimação, o contribuinte não pôde validá-los pelo SVA e, conseqüentemente, só apresentou o relatório descrito na letra a do item 2.3 do MANAD.

Neste Relatório (documento de fls. 20 a 23), na seção em que estão relacionados os arquivos gravados na mídia digital, na coluna MANAD, consta a indicação de que os arquivos referentes às folhas de pagamento não obedeceram ao formato estabelecido pelo MANAD.

Insatisfeitas as intimações, o condutor do feito lavrou auto de infração, descrevendo a irregularidade (fls. 5/8):

001 - MULTAS DE VALOR FIXO

FALTA/ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO

Multa regulamentar equivalente a 0,02% por dia de atraso, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas.

A falta de apresentação dos arquivos eletrônicos no prazo determinado sujeita a empresa à multa, conforme dispõe o inciso III, do artigo 12 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991. Os artigos 11 e 12 da referida Lei encontram-se transcritos abaixo:

(...)

Aplicando-se o percentual de 1% (um por cento) sobre as bases de cálculo acima, tem-se o valor da multa aplicável ao caso, conforme segue:

Cálculo da Multa por Ano-Calendário e Definição do Valor Total da Multa

Ano-Base	2005	2006	2007	2008
Multa por Ano-Base	651.149,23	952.550,34	1.048.911,02	1.370.663,17
Total da Multa	4.023.273,76 (soma dos anos-base)			

O Valor Total da Multa acima indicada é o objeto do presente Auto de Infração.

E a tipificando nos seguintes dispositivos legais:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 11 e 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições.

Em suas peças de defesa, especialmente no RV, a autuada sustenta ser inaplicável a tipificação infracional nos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218/1991, com redação do artigo 72 da MP nº 2.158, de 2001, devendo, ao revés, ser adotado o artigo 57, da mesma Medida Provisória.

Enuncia, ainda, ser impositiva a aplicação, no caso, do artigo 106 do CTN, hipótese em que a multa seria reduzida aos patamares ditados pelo inciso I, do mencionado artigo 57 da MP nº 2158-35, de 2001, em sua redação original, vigente à época dos fatos:

“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”.

Discordo do pensar da recorrente, pelos motivos fáticos e jurídicos discurridos a seguir.

Como já traduzido pelo I. Relator, os artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991, com suas posteriores alterações (tipificação adotada pelo Fisco para consecução dos lançamentos), naquilo que interessa ao deslinde do caso, dispõem que:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

(...)

§ 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)*

(...)

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;

Veja-se: há uma clara distinção entre as duas hipóteses de incidência da multa punitiva e do valor pecuniário da mesma, embora seja certo que ambas têm como essência e motivação a obrigatoriedade de o contribuinte apresentar informações ao ente tributário, estando-se diante da clássica concepção civilista de “obrigação de fazer”, neste caso adotada e transmutada pela legislação tributária na dita “obrigação acessória”, presente no artigo 113, § 2º, do Código Tributário².

Pois bem, é indubitoso que o legislador tributário pode impor aos administrados a obrigatoriedade de apresentar informações, declarações, relatórios, demonstrativos e/ou quaisquer outros dados que venham possibilitar, à Autoridade Fiscal legitimamente constituída, exercer sua atividade constitucionalmente prevista, cabendo aos contribuintes seu pleno cumprimento sob pena de, não o fazendo ou fazendo de modo desconforme com a norma, sujeitar-se às penalidades previamente definidas, sempre lembrando que, a teor do § 3º, do artigo 113 do Código Tributário, “*A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”.

Doutrinariamente, **Obrigação Tributária** é a relação jurídica existente entre o Fisco e o contribuinte e, conforme seu objeto pode ser dividida em **principal** ou **acessória**.

Nesta linha de entendimento, a obrigação tributária dá nascimento a uma “*relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de entregar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”³.

Ou, consoante a lição de Rubens Gomes de Sousa (um dos autores do Código Tributário Nacional), “*obrigação tributária*” é “*o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)*”.

² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Diga-se, enquanto a obrigação principal envolve **obrigação de dar coisa certa** (pagar o tributo), a obrigação acessória impõe **obrigações de fazer ou não fazer**.

Assim, sem nenhuma dúvida, a obrigação tributária principal é a entrega de dinheiro ao Ente Público Tributante, proveniente do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, tendo sempre conteúdo patrimonial.

Ricardo Lobo Torres⁴, quanto ao objeto da obrigação tributária principal, diz que o "*tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*".

Em síntese, obrigação de dar (pagar o tributo).

Diferentemente da obrigação principal, cujo objeto é dar coisa certa, no caso, pagar o tributo devido, as "**obrigações acessórias**" revestem-se de clara natureza de "obrigações de fazer" e "obrigações de não fazer".

Constituem-se, na verdade, em "obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais"⁵.

Dentre estas obrigações acessórias estão, por exemplo, as determinações para que se emitam notas fiscais, escretem-se livros, preencham-se declarações (obrigações de fazer) ou não rasurar a escrituração fiscal, não dar saída a mercadorias sem emissão de documentos fiscal (obrigação de não fazer).

Ou, no que importa no caso presente, apresentar à Fiscalização, na forma e prazo estabelecidos pelo ente tributário, os arquivos digitais e sistemas de processamento utilizados (obrigação acessória), sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se à imposição da multa punitiva estabelecida na norma legislativa.

Posta a matéria, resta ver se a penalidade consequente estaria nos contornos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218/1991, como entendeu o Fisco, ou a melhor leitura seria sua parametrização no artigo 57, da MP nº 2158-35, de 2001, em sua redação original, vigente à época dos fatos, como manifestou a recorrente.

No caso concreto, a autuação ocorreu pela entrega dos arquivos digitais de modo desconforme com aquilo que prevê a norma tributária que trata da matéria, especificamente a Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006 (fundamento legal - artigo 11, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.218/1991), ato administrativo que define formato e leiaute dos arquivos e sua obrigatória validação pelo SVA (Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais).

Observe-se que a penalidade não foi imputada por eventual descumprimento de prazo no atendimento à requisição fiscal (embora isso também tenha ocorrido), mas pelo fato de os arquivos não estarem de acordo com a norma reguladora da matéria.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

Neste contexto, descumprida norma plenamente vigente, há que se buscar enquadrar a penalidade correspondente com o fato que a gerou, sem o que o regramento jurídico perderia sua essência, no caso, a obrigação dos administrados de entregarem ao ente tributário informações de interesse do Estado, em última análise, de interesse da própria sociedade como um todo, princípio que tem reserva legal no artigo 97, V, do CTN ("*somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas*").

Na verdade, fundamento que nasce da própria Carta Maior, artigo 5º, XXXIX, que, ao dispor "*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*" (dispositivo que, embora mais invocado na área penal, é de aplicação a todo o ordenamento jurídico), exige do operador da lei a busca dos "antecedentes" da norma afetada (elementos material, espacial e territorial) e seu "consequente" (valoração quantitativa), para melhor consecução dos objetivos do preceito legal.

Pois bem, no caso em análise, em uma primeira leitura, pode parecer estar-se diante de penalidades divergentes para um mesmo ato repreensivo, no caso, a entrega de arquivos magnéticos em desconformidade com o padrão aceito pelo Fisco, hipótese fática para a qual poderia haver duas penas a ser impostas para o mesma ofensa à norma, a saber:

- a) a do artigo 12, I, da Lei nº 8.218/1991 (**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);
- b) a do artigo 57, I, da MP nº 2158-35, de 2001, em sua redação original, vigente à época dos fatos (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).

Como é assente na doutrina que "a lei não contém palavras inúteis", ou, como ensinou Maximiliano, "*devem-se compreender as palavras [da lei] como tendo alguma eficácia*"⁶, é de se concluir que o aparente antagonismo inexistente, ou melhor, melhor dizendo, as duas imposições pecuniárias visam a atingir efeitos diferentes, impondo-se definir, pelo uso da hermenêutica, a que fatos antecedentes se aplicam os efeitos consequentes.

Sendo sedimentado que "*o legislador não pode ter querido o absurdo*"⁷ e que "*deve ser afastada a exegese que conduz ao vago, ao inexplicável, ao contraditório e ao absurdo*" (na clássica lição de Washington de Barros Monteiro)⁸, é na busca dos elementos antecedentes das normas que se chegará ao resultado que a lei visou atingir.

Neste cenário:

<u>Lei nº 8.218/1991</u>	<u>Antecedentes</u>	<u>Consequente</u>
	<i>Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados</i>	<i><u>Art. 12, I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no</u></i>

⁶ CARLOS MAXIMILIANO. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1993, p. 250.

⁷ DANTAS, SAN TIAGO. *Programa de Direito Civil*. Rio de Janeiro : Editora Rio, 1979, v.I, p.139.

⁸ ("in") *Curso de Direito Civil*, Washington de Barros Monteiro, Edição Saraiva, volume 1, 15a. edição, São Paulo,

	<i>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. <u>(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)</u></i> <i>§ 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. <u>(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)</u></i> <i>Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:</i>	<u>período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;</u>
<u>MP 2.158-35/2001</u>	<u>Antecedentes</u>	<u>Consequente</u>
	<i>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>	<i>Art. 57, 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.</i>

Veja-se: enquanto a norma prevista na Lei nº 8.218/1991 estatui penalidade específica nos casos de **inobservância da forma** (e prazos) para apresentação dos arquivos digitais obrigatórios, a MP nº 2.158-35/2001 cuida de descumprimento genérico de obrigações para com o Fisco.

Dizendo de outro modo, o contribuinte alcançado pela norma especial dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218/1991 é a pessoa jurídica que se vale de sistema eletrônico de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal e que, por isso mesmo, encontra-se subordinada às exigências feitas pela RFB, no caso, apresentar tais programas e sistemas exatamente na forma e leiaute especificados pelo Fisco e devidamente validados pela SVA.

Já os administrados que o artigo 57, da MP nº 2.158-35/2001 visou alcançar são quaisquer contribuintes (inclusive pessoas físicas, já que não há distinção na norma), de modo que sua abrangência é muito mais ampla e genérica.

Neste eito, impossível não recordar que a melhor doutrina e farta jurisprudência são uníssonas em reconhecer que nas normas legislativas de mesmo grau, havendo possível antagonismo entre elas, a que tiver caráter específico suplanta a de nível geral, por subordinação ao brocardo *lex specialis derogat generali*.

Ora, no caso tratado, não há dúvidas, a diferenciação entre os citados textos, seus elementos antecedentes e as consequências advindas pelo não atendimento às exigências da Autoridade Tributária, permitem concluir que, i) na literal redação da MP, a multa é para aqueles sujeitos passivos, quaisquer que sejam, que descumpram as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, enquanto que, ii) a penalidade assumida pela Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que possuam escrituração digital e não atendem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos.

Em tudo, norma específica em contraposição a norma geral, por isso prevalente aquela sobre esta, conforme lição de Alysson Leandro Mascaro⁹: *“se puder se usar ao mesmo tempo o critério da cronologia e da especialidade, há de se escolher o da especialidade. Uma norma específica, ainda que mais velha, é preferível à geral mais nova no ponto de sua especialidade. Neste caso, entre a cronologia e a especialidade, o critério mais forte para resolver a antinomia será a especialidade”*.

Ainda a propósito e como reforço de linguagem, excerto de decisão do TRF-4 (Apelreex 1190 – SC 2006.72.11.001190-6 – publicação em 09/08/2010):

“2. Constitui princípio hermenêutico o afastamento da norma geral, na existência de norma especial específica para determinada situação jurídica, não podendo as duas serem conjugadas, de forma a aplicar-se cumulativamente, visto sua natureza mutuamente excludente”.

Por fim, acerca do prazo de 45 dias que a Fiscalização deveria conceder ao contribuinte para atendimento da requisição (artigo 57, II, da MP nº 2.158-35/2001), incabível o reclamo da recorrente, primeiro porque, à época da ação fiscal e dos lançamentos (2009), sequer constava no mencionado artigo tal mandamento (só presente a partir de 2012, com a entrada em vigor da Lei nº 12.766/2012); depois porque o atendimento à intimação pela contribuinte só se fez 85 dias após a requisição inicial, de modo que, por vias oblíquas, o prazo suscitado acabou por ser ofertado, ainda que não tenha produzido qualquer efeito prático, posto que os arquivos foram disponibilizados em desconformidade com a norma e geraram os lançamentos agora apreciados.

Pelas razões expostas, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação aos lançamentos aqui tratados, mantendo as exigências impostas.

É como voto.

Brasília (DF), Sala das Sessões, em 04 de março de 2015.

⁹ MASCARO, Alysson Leandro. Introdução ao Estudo do Direito. 2ªed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 141.

Processo nº 10384.004865/2009-88
Acórdão n.º **1101-001.287**

S1-C1T1
Fl. 101

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE – Redator designado

CÓPIA