



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.726224/2012-67
ACÓRDÃO	1102-002.009 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAVISERVICE SERVIÇOS DE PAVIMENTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2008

EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRIBUINTE ESPECIAL “EP”. ATIVIDADE PRINCIPAL SUJEITA AO ISS. ART. 546 DO DECRETO ESTADUAL Nº 6.284/1997. DISPENSA DA MANUTENÇÃO DE LIVROS FISCAIS. AUSÊNCIA DE SUBSTRATO JURÍDICO-CONTÁBIL PARA OS ARQUIVOS EXIGIDOS.

No caso concreto, a exigência fiscal foi vinculada à apresentação de arquivos magnéticos associados a registros de livros fiscais de entradas e saídas, cuja manutenção, segundo a legislação estadual aplicável às empresas de construção civil inscritas como contribuintes especiais, não era exigível da Recorrente. A existência de inscrição estadual especial não implica, por si só, sujeição plena ao regime ordinário de escrituração fiscal do ICMS. Demonstrado que a inscrição possuía finalidade operacional vinculada à aquisição de materiais, insumos e movimentação de equipamentos, e não à prática habitual de operações mercantis, não se presume a obrigação de manter livros fiscais de entradas e saídas próprios de contribuintes ordinários do ICMS.

PRECLUSÃO PROBATÓRIA. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTOS APRESENTADOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO TEMÁTICA.

É admissível a apreciação de documentos apresentados em sede de Recurso Voluntário quando possuam natureza probatória, guardem pertinência com a matéria em litígio, não importem inovação temática e sejam apresentados dentro do prazo recursal. A controvérsia acerca da condição da Recorrente como empresa de construção civil, sua inscrição estadual especial, a ausência de obrigação de manter livros fiscais de entradas e saídas e o cumprimento de obrigações perante o fisco municipal já integrava a matéria discutida desde a impugnação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cassiano Romulo Soares e Lizandro Rodrigues de Sousa que negavam provimento. O Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa manifestou intenção de declarar voto.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cassiano Romulo Soares, Cristiane Pires Mcnaughton, Gabriel Campelo de Carvalho, Gustavo Schneider Fossati, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

A Recorrente, PAVISERVICE SERVIÇOS DE PAVIMENTAÇÃO LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 01.397.753/0001-45, com sede na Rua Ilhéus, nº 143, Rio Vermelho, Salvador/BA, foi submetida a procedimento fiscalizatório formalizado por meio do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal nº 0510100-2011-00432-6, tendo por objeto a análise das obrigações tributárias relativas ao ano-calendário de 2008.

No curso da fiscalização, a Recorrente apresentou parte dos documentos requeridos, inclusive por meio de arquivos digitais, tendo, inicialmente, deixado de apresentar o Livro Diário devidamente registrado, o que foi posteriormente regularizado após nova intimação. Não obstante, verificou-se que a Recorrente deixou de atender integralmente às exigências relativas à apresentação de arquivos digitais contábeis e fiscais, nos moldes estabelecidos pela legislação de regência, apesar de reiteradas intimações expedidas pela autoridade fiscal.

Consta do termo que a Recorrente, instada a apresentar os arquivos digitais nos termos do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001, com as alterações posteriores, deixou de fazê-lo sob o argumento de que não elaborava livros de entrada e saída por não ser contribuinte

do ICMS, bem como de que os relatórios por ela produzidos não atendiam ao padrão técnico exigido, embora refletissem a composição dos créditos de PIS e COFINS. Ainda assim, mesmo após novas intimações e advertência quanto à penalidade aplicável, permaneceu o descumprimento da obrigação acessória.

Diante desse contexto, a fiscalização concluiu que a Recorrente não observou o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218/1991, que impõe às pessoas jurídicas que utilizam sistemas eletrônicos a obrigação de manter e apresentar à Secretaria da Receita Federal os arquivos digitais e sistemas correspondentes, na forma disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 86/2001 e pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001. Em razão da inobservância dessa obrigação, restou configurada a infração prevista no art. 12, inciso I, do referido diploma legal.

Concluído o procedimento fiscalizatório, o Auditor-Fiscal efetuou o lançamento de ofício, para exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2008 no montante de R\$ 310.579,05 referente a Multa Regulamentar pela não entrega de arquivo magnético referente às notas fiscais emitidas pela contribuinte. (fls. 29/34).

Os valores individualizados do lançamento, bem como o respectivo enquadramento legal das infrações, encontram-se devidamente discriminados nos Autos de Infração.

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação às fls. 191/196, na qual sustentou a improcedência das exigências fiscais.

Ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), proferiram o Acórdão nº 11-61.915 (fls. 928/933), por meio do qual, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação apresentada.

A seguir, destacam-se os trechos relevantes do acórdão:

(...)

Do mérito:

Trata-se do lançamento de multa regulamentar devido a não apresentação do arquivo magnético relativo às notas fiscais emitidas pela contribuinte.

(...)

No presente caso, a contribuinte utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para efetuar seus registros contábeis e fiscais, tanto é assim que apresentou à autoridade fiscal os arquivos relativos a sua escrituração contábil, entretanto, apesar de reiteradamente solicitada durante todo o procedimento fiscal, deixou de apresentar os arquivos magnéticos relativos às notas fiscais emitidas, contrariando o disposto no citado art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991, e sujeitando-se, portanto, à imposição da multa de que trata o artigo 12, I da mesma lei.

Ao contrário do alegado pela contribuinte, não há nenhum dispositivo legal restringindo tal obrigação apenas aos contribuintes do ICMS, a única dispensa legal refere-se às empresas optantes pelo SIMPLES.

Quanto à solicitação genérica no sentido da juntada posterior de documentos, além de não terem sido juntados nenhum documento até a presente data, tem-se que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, de acordo com o art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações posteriores, a seguir transcrito:

(...)

Ante o exposto, voto por considerar improcedente a impugnação contra o lançamento, para REJEITAR a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito manter na íntegra o lançamento em lide.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Ementa: ARQUIVOS APRESENTAÇÃO. MAGNÉTICOS. MULTA POR NÃO

Configura descumprimento de obrigação acessória a não apresentação dos arquivos magnéticos relativos às notas fiscais, apesar de reiteradas intimações, sujeitando-se a contribuinte à imposição da multa regulamentar calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no ano calendário ao qual se refere o arquivo magnético.

NULIDADE:

Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

Não há falar em cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, posto que se trata de fase pré-processual em que se verifica o cumprimento das obrigações tributárias e, se for o caso, efetua-se o lançamento do tributo devido.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Nos termos da legislação do PAF, toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência da Decisão da DRJ em 05/04/2019.

Irresignada, interpôs Recurso Voluntário em 05/05/2019 (fls. 945/958), no qual aduz, em síntese:

1. DECRETO Nº 6.284/1997 E DECRETO Nº 13.165/2011 – Sustenta a Recorrente que, à época da autuação, possuía condição especial em sua inscrição estadual, qual seja, a de contribuinte “EP”, a qual veio a ser extinta em 01/11/2011, ocasião em que foram baixadas todas as inscrições concedidas sob essa especificação, nos termos do Decreto nº 13.165/2011. Aduz, ainda, que, mesmo que se considerasse a existência da referida inscrição, a norma prevista no Decreto nº 6.284/1997, que consolida a legislação do ICMS aplicável às empresas de construção civil, estabeleceria que, na condição de contribuinte especial, estaria desobrigada da apresentação dos arquivos magnéticos solicitados pela Receita Federal.

1.1. Afirma, nesse sentido, que o Fisco federal não poderia exigir documentação contábil cuja apresentação jamais constituiu obrigação da Recorrente, o que implicaria a nulidade da multa aplicada, tendo em vista que as obrigações que lhe eram efetivamente imputáveis teriam sido devidamente cumpridas, conforme documentação acostada aos autos.

2. DECRETO Nº 16.434/2015 DO ESTADO DA BAHIA E PARECER COSIT Nº 3/2013 – Alega a Recorrente que, ao reconhecer a incompatibilidade da exigência das obrigações acessórias anteriormente mencionadas, o próprio Estado da Bahia promoveu, em 2015, a baixa das inscrições estaduais das empresas de construção civil, hipótese na qual se enquadraria, por não as considerar contribuintes do ICMS, nos termos do Decreto nº 16.434/2015.

2.1. Acrescenta que, em 2013, a Receita Federal do Brasil teria normatizado e esclarecido a exigência dessas obrigações acessórias por meio do Parecer Normativo COSIT nº 3, de 28/08/2013, o qual concluiu que o aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991 consiste na omissão quanto à apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital.

2.2. Aduz, ainda, que a jurisprudência do CARF teria se consolidado no sentido de afastar autuações baseadas em interpretação equivocada do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001, mantendo entendimento favorável aos contribuintes em situações análogas.

2.3. No que se refere à não apresentação de arquivos magnéticos que motivou o Auto de Infração perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, transmitidos por meio de DMA mensal (registros em livros fiscais de entrada e saída), sustenta que o entendimento consolidado, tanto nos Tribunais Superiores quanto no CARF, é no sentido de que, por não estar enquadrada na DMA, a Recorrente estaria automaticamente desobrigada de sua apresentação, uma vez que não era, nem nunca foi, contribuinte do ICMS.

3. INAPLICABILIDADE DA MULTA: Defende que, conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, deve ser afastada a penalidade aplicada por suposto descumprimento da forma de apresentação dos arquivos quando houver evidências de que estes, ainda que em desconformidade com o layout exigido pela fiscalização, observam substancialmente as especificações previstas no Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001, ou quando não restar demonstrada a obrigação material de apresentação no formato exigido.

3.1. Sustenta que, no caso dos autos, embora não tenha ocorrido a entrega dos arquivos magnéticos na forma exigida, a Recorrente apresentou as DMS, em conformidade com a legislação vigente à época.

3.2. Afirma, assim, que, ainda que não tenha apresentado os documentos nos moldes solicitados pelo Fisco, em razão de entender-se desobrigada, disponibilizou todos os elementos necessários à fiscalização, não havendo qualquer prejuízo ao erário, motivo pelo qual entende ser inaplicável a penalidade imposta.

4. RETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA: Sustenta que o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, inciso II, prevê hipóteses de retroatividade da lei mais benigna ao contribuinte, inclusive quando a norma posterior deixa de considerar determinada conduta como infração ou comina penalidade menos severa.

4.1. Argumenta que, sobrevindo lei nova mais favorável ao contribuinte, enquadrável em qualquer das hipóteses previstas nas alíneas do referido dispositivo, poderá o interessado, em qualquer grau de jurisdição, enquanto não extinto o crédito tributário, peticionar demonstrando tal circunstância, a qual deve prevalecer sobre a análise do mérito do crédito.

4.2. Afirma que, ainda que se entenda devida a apresentação dos arquivos magnéticos, as alterações promovidas nos procedimentos pela própria Receita Federal e pelo Estado da Bahia nos anos de 2013 e 2015 seriam suficientes para afastar ou reduzir a penalidade aplicada, à luz do art. 106 do CTN.

5. POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL: : Destaca, no tópico “7. Posicionamento Jurisprudencial”, precedentes que entende aplicáveis ao caso, especialmente quanto à necessidade de demonstração da materialidade da infração e à aplicação retroativa de norma sancionatória mais benigna em matéria de arquivos digitais.

6. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO – Alega que, em sede de Recurso Especial, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF decidiu que, em observância aos princípios da verdade material e da ampla defesa, é possível a apresentação de provas também em sede de recurso voluntário, desde que consistam em documentos relacionados à matéria em litígio, sem inovação e dentro do prazo de trinta dias contados da ciência da decisão recorrida (Processo nº 16327.001227/2005-42, sessão de 08/08/2017, Acórdão nº 9101-003.003).

6.1. Sustenta que, no caso concreto, tendo os documentos sido apresentados no momento da interposição do Recurso Voluntário, não haveria óbice ao seu conhecimento, razão pela qual, à luz dos precedentes do CARF e do princípio da verdade material, não teria ocorrido a preclusão processual apontada na decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 I. DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo, porquanto interposto em 05/05/2019, dentro do prazo de trinta dias contados da ciência da decisão recorrida, ocorrida em 05/04/2019, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, estando igualmente atendidos os demais pressupostos de admissibilidade. Dessa forma, o conheço.

2 II. DA QUESTÃO PRELIMINAR: INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO PROBATÓRIA

A decisão recorrida apontou a ocorrência de preclusão quanto à prova documental apresentada em sede recursal, com fundamento no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

A questão merece reexame.

O processo administrativo fiscal é informado pelo princípio da verdade material, sem prejuízo da observância das regras procedimentais próprias do Decreto nº 70.235/1972. Nesse contexto, a aplicação da preclusão probatória deve considerar se os documentos apresentados em sede de Recurso Voluntário inovam a matéria litigiosa ou se apenas complementam, em caráter probatório, fatos e fundamentos já submetidos à autoridade julgadora de primeira instância.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar matéria análoga no Acórdão nº 9101-003.003, Processo nº 16327.001227/2005-42, sessão de 08/08/2017, assentou que a apresentação de provas em sede de Recurso Voluntário é admissível quando presentes, cumulativamente, os seguintes requisitos: os documentos possuam natureza probatória, guardem pertinência com a matéria em litígio, não inovem em relação às teses já deduzidas e sejam apresentados dentro do prazo recursal.

Na espécie, os documentos foram apresentados juntamente com o Recurso Voluntário, em 05/05/2019, dentro do prazo de trinta dias contados da ciência da decisão recorrida. Tais documentos versam sobre a condição da Recorrente perante o ICMS estadual, sua inscrição estadual especial, a ausência de obrigação de manutenção de livros fiscais de entradas e saídas e o cumprimento de obrigações fiscais municipais. Trata-se de matéria idêntica àquela já alegada na impugnação, sem inovação temática.

A tese da desobrigação de manutenção de livros fiscais foi deduzida desde a fase de impugnação. Os documentos apresentados em sede recursal apenas buscam corroborar, sob o aspecto probatório, fatos e fundamentos já integrantes da controvérsia.

Ainda que se desconsiderasse a documentação complementar juntada em sede recursal, a controvérsia central permaneceria cognoscível por este Colegiado, pois decorre da

própria moldura jurídica do lançamento, que imputou à Recorrente a não apresentação de arquivos magnéticos associados a registros de livros fiscais de entradas e saídas, bem como da tese defensiva já deduzida desde a impugnação quanto à inexistência de obrigação de manter tais livros.

Rejeito, portanto, a arguição de preclusão, admitindo-se a apreciação dos documentos apresentados em sede recursal, em observância ao princípio da verdade material e ao direito constitucional à ampla defesa.

3 MÉRITO

3.1 DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

A controvérsia submetida a este Colegiado não envolve exigência de tributo principal, mas multa regulamentar aplicada em razão da suposta inobservância do art. 11 da Lei nº 8.218/1991, regulamentado pela IN SRF nº 86/2001 e pelo ADE Cofis nº 15/2001.

A penalidade foi calculada à razão de 0,5% sobre a receita bruta da Recorrente relativamente ao ano-calendário de 2008, com fundamento no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.218/1991, em razão da não apresentação de arquivos magnéticos associados a registros de livros fiscais de entradas e saídas.

A questão central consiste em verificar se, no caso concreto, a Recorrente estava juridicamente obrigada a apresentar os arquivos magnéticos exigidos nos moldes do ADE Cofis nº 15/2001, considerando sua condição de empresa de construção civil, prestadora de serviços sujeitos ao ISS, inscrita como contribuinte especial “EP” no cadastro estadual da Bahia e, segundo sustenta, expressamente dispensada da manutenção de livros fiscais de entradas e saídas pelo art. 546 do Decreto Estadual nº 6.284/1997.

Cuida-se, em última análise, de aferir se a tipicidade material da infração prevista no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.218/1991 restou adequadamente demonstrada pela fiscalização.

3.2 DO REGIME JURÍDICO DO ART. 11 DA LEI Nº 8.218/1991 E DO OBJETO CONCRETO EXIGIDO NO LANÇAMENTO

A decisão recorrida sustentou que não há dispositivo legal restringindo a obrigação do art. 11 da Lei nº 8.218/1991 apenas aos contribuintes do ICMS, sendo a única dispensa legal expressa prevista em favor das empresas optantes pelo Simples.

Esse entendimento, embora sustentável em relação ao caput do art. 11 isoladamente considerado, não encerra a análise que o caso exige.

O art. 11 da Lei nº 8.218/1991 é norma de alcance geral. Ele impõe às pessoas jurídicas que utilizem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios, atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza

contábil ou fiscal o dever de manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Essa norma, de fato, não menciona ICMS, IPI ou qualquer tributo específico. Por isso, não se acolhe, em termos abstratos, a tese de que empresas prestadoras de serviços estariam automaticamente fora do alcance do art. 11 da Lei nº 8.218/1991.

Todavia, a amplitude da norma geral não dispensa a autoridade fiscal de demonstrar, no caso concreto, qual obrigação acessória específica foi descumprida, quais arquivos eram exigíveis e qual substrato escritural deveria ter sido mantido e apresentado pela contribuinte.

No presente caso, a autuação não se fundamenta em ausência genérica de escrituração digital. A penalidade foi aplicada em razão da não apresentação de arquivos magnéticos vinculados a registros de livros fiscais de entradas e saídas, nos moldes do ADE Cofis nº 15/2001.

Desse modo, a controvérsia não se resolve pela afirmação genérica de que o art. 11 da Lei nº 8.218/1991 possui alcance amplo. É necessário verificar se a Recorrente estava obrigada a manter os registros fiscais que serviriam de base aos arquivos exigidos.

No caso concreto, a exigência fiscal foi vinculada à apresentação de arquivos magnéticos associados a registros de livros fiscais de entradas e saídas, cuja manutenção, segundo a legislação estadual aplicável às empresas de construção civil inscritas como contribuintes especiais, não era exigível da Recorrente.

A distinção é juridicamente essencial: a norma geral é ampla, mas a infração sancionada pelo art. 12, inciso I, somente se configura quando existe, de forma concreta e exigível, a obrigação específica de manter e apresentar os arquivos solicitados. Não há como imputar o descumprimento de obrigação cujo objeto não restou demonstrado como juridicamente exigível da contribuinte.

Essa leitura preserva a autoridade normativa do art. 11 da Lei nº 8.218/1991, sem transformá-lo em fundamento automático para imposição de multa sempre que algum arquivo digital solicitado não é apresentado. A obrigação acessória, como dever instrumental, deve ser determinada em sua extensão concreta, sobretudo quando sua inobservância é sancionada por multa calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica.

Em matéria sancionatória tributária, a subsunção exige correspondência entre a conduta imputada e a obrigação legalmente exigível. A penalidade não pode decorrer de presunção genérica de obrigatoriedade, mas da demonstração de que o contribuinte estava sujeito ao dever específico de manter e apresentar os arquivos reclamados pela fiscalização.

Esse entendimento é coerente com a orientação obtida a partir do Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, no sentido de que a comprovação da ocorrência do

aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991 deve ser feita de forma inequívoca.

O referido parecer é utilizado neste voto como elemento hermenêutico e confirmatório da adequada compreensão da materialidade infracional, e não como norma retroativa autônoma apta, por si só, a desconstituir o lançamento.

Sua relevância está em reforçar que a infração dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991 pressupõe a existência de obrigação digital concreta, positiva e exigível. A simples não apresentação de arquivos, desacompanhada da demonstração segura de que havia escrituração obrigatória a ser mantida e apresentada, não autoriza a manutenção da penalidade mais gravosa.

Se, mesmo nas hipóteses em que se discute a apresentação de escrituração digital existente, a orientação administrativa exige prova inequívoca da materialidade infracional para aplicação da penalidade mais severa, com maior razão essa exigência se impõe quando a Recorrente sustenta, com respaldo em legislação estadual específica, que os registros de entrada e saída que dariam origem aos arquivos não eram juridicamente exigíveis em razão de sua condição de empresa de construção civil inscrita como contribuinte especial.

3.3 DA CONDIÇÃO JURÍDICA DA RECORRENTE E DA DISPENSA EXPRESSA DE MANUTENÇÃO DE LIVROS FISCAIS

A Recorrente é empresa de construção e pavimentação de rodovias e ferrovias, CNAE 4211-1/01. Sua atividade principal situa-se no campo da prestação de serviços de construção civil, sujeita, em regra, ao ISS, imposto de competência municipal, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

A Recorrente possuía inscrição estadual no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, na condição de contribuinte especial “EP”. Essa inscrição, conforme alegado e demonstrado nos autos, estava vinculada a finalidades operacionais próprias da atividade de construção civil, tais como aquisição de materiais e insumos destinados às obras e movimentação de equipamentos imobilizados por meio de notas fiscais de simples remessa.

A existência de inscrição estadual especial não basta, por si só, para transformar a Recorrente em contribuinte ordinária do ICMS, tampouco para lhe imputar automaticamente todas as obrigações acessórias próprias de empresas que praticam circulação habitual de mercadorias.

Essa circunstância ganha relevância quando confrontada com o art. 546 do Decreto Estadual nº 6.284/1997, RICMS/BA, vigente no período fiscalizado, segundo o qual a empresa de construção civil inscrita na condição de contribuinte especial ou dispensada de inscrição era desobrigada da manutenção de livros fiscais, devendo manter em ordem cronológica, à disposição do fisco, os documentos relativos às suas operações.

A Recorrente enquadrava-se precisamente nessa hipótese: empresa de construção civil, inscrita como contribuinte especial “EP” perante o ICMS baiano durante o exercício de 2008.

Por força desse dispositivo, estava expressamente desobrigada de manter livros fiscais de entradas e saídas.

A dispensa prevista na legislação estadual não revoga nem limita a competência da Receita Federal do Brasil para exigir obrigações acessórias federais. Esse ponto é relevante e deve ser expressamente reconhecido.

Entretanto, a legislação estadual demonstra, no caso concreto, que os livros fiscais de entradas e saídas que serviram de substrato para a exigência dos arquivos magnéticos não eram registros cuja manutenção fosse juridicamente exigível da Recorrente. Não é a norma estadual que afasta a competência federal. O que inviabiliza a tipificação da infração é a ausência de demonstração do próprio objeto da obrigação acessória específica imputada como descumprida.

Essa distinção impede que se confunda competência fiscalizatória federal com existência material da obrigação exigida. A Receita Federal pode exigir obrigações acessórias federais no exercício de sua competência legal. Todavia, para aplicar a penalidade do art. 12, inciso I, da Lei nº 8.218/1991, deve demonstrar que os arquivos exigidos correspondiam a registros que a contribuinte estava juridicamente obrigada a manter. No caso, essa demonstração não foi realizada de forma suficiente.

Também merece registro que a inscrição estadual da Recorrente como contribuinte especial “EP” foi formalmente baixada em 01/11/2011, por força do Decreto Estadual nº 13.165/2011, antes da lavratura do Auto de Infração em 22/05/2012.

A baixa posterior à ocorrência do ano-calendário fiscalizado não apaga, por si só, fatos pretéritos. Contudo, confirma a peculiaridade do regime jurídico aplicável à Recorrente e evidencia que, mesmo sob a ótica cadastral, a contribuinte não se encontrava, à data da autuação, submetida ao regime ordinário de contribuinte estadual do ICMS.

Esse dado não é utilizado como fundamento retroativo autônomo, mas como elemento de confirmação do contexto jurídico-cadastral da Recorrente. A autuação foi lavrada em momento em que a inscrição especial já havia sido baixada, o que reforça a necessidade de a autoridade fiscal demonstrar, de modo ainda mais preciso, que os arquivos exigidos se vinculavam a registros cuja manutenção era obrigatória no período fiscalizado.

Inscrição estadual e condição de contribuinte ordinário do ICMS são realidades jurídicas distintas.

A inscrição na condição “EP” atendia a necessidades operacionais específicas da atividade de construção civil, notadamente a aquisição de materiais como consumidora final e a emissão de notas de simples remessa de equipamentos. Ela não implicava, automaticamente, submissão ao regime ordinário de escrituração fiscal estadual.

O próprio art. 546 do Decreto Estadual nº 6.284/1997 reconhecia essa distinção ao dispensar a empresa de construção civil inscrita na condição de contribuinte especial da manutenção de livros fiscais.

A posterior edição do Decreto Estadual nº 16.434/2015, que vedou a inscrição de empresas de construção civil no Cadastro de Contribuintes do ICMS, não constitui, por si só, fundamento autônomo para afastar obrigação federal pretérita. Contudo, reforça, no plano normativo estadual, a peculiaridade do regime aplicável às empresas de construção civil em relação ao ICMS.

Assim, a inscrição estadual especial da Recorrente deve ser compreendida dentro de sua finalidade própria, e não como presunção de sujeição integral ao regime ordinário de escrituração fiscal do ICMS.

A interpretação contrária conduziria à equiparação indevida entre inscrição cadastral especial e sujeição material plena ao ICMS. Essa equiparação não encontra suporte no regime estadual aplicável às empresas de construção civil no período fiscalizado, especialmente diante da expressa dispensa de manutenção de livros fiscais prevista no art. 546 do RICMS/BA.

Portanto, a existência de inscrição estadual especial não é suficiente para sustentar, por si só, a exigibilidade dos arquivos magnéticos vinculados a livros fiscais de entradas e saídas. Era indispensável que a fiscalização demonstrasse que, apesar da condição especial da Recorrente e da dispensa normativa aplicável, havia registros fiscais específicos cuja manutenção e apresentação eram concretamente obrigatórias. Essa demonstração não se evidencia nos autos.

A Recorrente demonstrou nos autos o cumprimento regular de obrigações fiscais perante o fisco municipal, mediante transmissão da Declaração Mensal de Serviços, DMS, relativa ao exercício de 2008.

A DMS não substitui formalmente os arquivos exigidos pela Receita Federal, nem é esse o fundamento aqui adotado.

Sua relevância é probatória e contextual. Ela demonstra que a Recorrente atuava em coerência com sua condição de prestadora de serviços sujeita ao ISS, reforçando que sua escrituração e suas obrigações acessórias estavam estruturadas em torno do regime municipal aplicável à sua atividade.

Portanto, a DMS não é tomada como causa substitutiva da obrigação acessória federal. É considerada como elemento apto a demonstrar a natureza da atividade exercida, a vinculação da contribuinte ao fisco municipal e a ausência de indícios de que a não apresentação dos arquivos magnéticos tenha decorrido de ocultação de operações mercantis sujeitas ao ICMS.

A relevância da DMS, no presente voto, está justamente em evidenciar a coerência entre a atividade econômica desempenhada pela Recorrente, o regime tributário municipal a que estava submetida e a ausência de escrituração ordinária de livros fiscais de entradas e saídas. Trata-se de elemento que reforça a conclusão de que a Recorrente cumpria as obrigações

acessórias compatíveis com sua condição jurídica, embora não tenha apresentado arquivos cuja exigibilidade concreta não restou suficientemente demonstrada.

A orientação ora adotada encontra respaldo em precedentes deste Conselho que, embora proferidos em contextos fáticos próprios, reforçam a necessidade de demonstração concreta da obrigação acessória descumprida para aplicação da penalidade prevista na Lei nº 8.218/1991.

O Acórdão nº 3401-003.218, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 24/08/2016, Processo nº 10283.005139/2010-54, enfrentou hipótese de multa por ausência de informações em arquivos magnéticos e consignou a seguinte ementa:

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES. INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA DESCABIMENTO. Somente é aplicável a multa do inciso II do artigo 12 da Lei n. 8.218/1991 quando ficar comprovado que a contribuinte omitiu ou prestou informação incorreta de atividade, negócio, documento ou registro empresarial, contábil ou fiscal daquilo que ela abrangeu pelos seus sistemas informatizados, e que deve ser mantido em ordem à disposição da autoridade tributário-fiscal por 10 anos. O artigo 11 dessa Lei não obriga o contribuinte a incluir todas as suas atividades, negócios, documentos e registros em sistemas informatizados. O Ato Declaratório COFINS 15/2001 não obriga a contribuinte a incluir em seu sistema informatizado os documentos emitidos por terceiros e por ela não recebidos.

Embora o referido precedente tenha tratado de situação fática diversa, relacionada a informações supostamente omitidas em arquivos magnéticos e à aplicação do art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/1991, sua razão de decidir é relevante para o presente caso. O acórdão afirma que a penalidade pressupõe a demonstração de que a informação exigida estava abrangida pelos sistemas informatizados do contribuinte e correspondia a registros que deveriam ser mantidos à disposição da fiscalização.

Essa premissa reforça a conclusão ora adotada. Se a penalidade exige a demonstração de que a informação omitida era juridicamente exigível, com maior razão deve ser afastada quando a própria obrigação de manter os registros que dariam origem aos arquivos não restou demonstrada.

O próprio Recurso Voluntário da Recorrente invocou precedente de conteúdo equivalente, registrado como Acórdão nº 3401-003.219, Processo nº 10283.720361/2010-81, também relativo à LG Electronics da Amazônia Ltda., com ementa no mesmo sentido, destacando que o art. 11 da Lei nº 8.218/1991 não obriga o contribuinte a incluir todas as suas atividades, negócios, documentos e registros em sistemas informatizados.

Assim, ainda que se utilize com maior segurança o inteiro teor conferido do Acórdão nº 3401-003.218, a tese extraída é a mesma: a aplicação da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991 exige aderência entre a informação reclamada, os sistemas efetivamente utilizados pelo contribuinte e a obrigação legal de manutenção dos registros correspondentes.

No caso da Paviservice, não se discute mera inconsistência formal de arquivo existente. Discute-se a própria exigibilidade dos registros fiscais de entradas e saídas que serviriam de substrato aos arquivos magnéticos solicitados. Por isso, a premissa jurisprudencial acima transcrita se ajusta ao ponto central do voto: a tipicidade material da infração não se presume, devendo ser demonstrada concretamente pela autoridade fiscal.

Assim, não se está diante de um contribuinte que, regularmente obrigada a manter livros fiscais de entradas e saídas, e recusou-se injustificadamente a apresentar os respectivos arquivos magnéticos.

A situação é substancialmente diversa. Trata-se de empresa de construção civil, prestadora de serviços sujeitos ao ISS, inscrita como contribuinte especial “EP” no cadastro estadual da Bahia, expressamente desobrigada da manutenção de livros fiscais pela legislação estadual vigente à época, e autuada pela não apresentação de arquivos cujo conteúdo pressupunha registros fiscais cuja exigibilidade não restou demonstrada.

A infração tributária, especialmente quando sancionada por multa calculada sobre a receita bruta, deve ser interpretada de forma estrita, nos termos do art. 112 do CTN. Presente dúvida relevante quanto à configuração material da infração, deve prevalecer a interpretação mais favorável ao acusado.

No caso concreto, a fiscalização partiu da premissa de que a Recorrente deveria apresentar arquivos magnéticos correspondentes a registros fiscais de entradas e saídas. Entretanto, os elementos dos autos demonstram que, por força do art. 546 do Decreto Estadual nº 6.284/1997, esses livros fiscais não eram exigíveis da contribuinte na condição de empresa de construção civil inscrita como contribuinte especial.

A penalidade, por conseguinte, não encontra suporte fático-jurídico suficiente e deve ser cancelada.

Não se trata de afastar, em abstrato, a incidência do art. 11 da Lei nº 8.218/1991 sobre prestadoras de serviços, nem de reconhecer que a Receita Federal estaria impedida de exigir obrigações acessórias de empresas de construção civil. A conclusão adotada é mais restrita e aderente ao caso concreto: a fiscalização não demonstrou que os arquivos magnéticos exigidos correspondiam a registros fiscais cuja manutenção era juridicamente obrigatória para a Recorrente.

Por essa razão, entendo que a infração imputada não se encontra materialmente caracterizada, impondo-se o cancelamento integral do crédito tributário lançado.

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa

Apesar do bem fundamentado voto da I. relatora, peço vênia para divergir.

Isto porque não entendo com o a relatora, que afirma que a autuação redundou da não apresentação de livros fiscais de entradas e saídas. Afirmou a relatora: “a exigência fiscal foi vinculada à apresentação de arquivos magnéticos associados a registros de livros fiscais de entradas e saídas, s, cuja manutenção, segundo a legislação estadual aplicável às empresas de construção civil inscritas como contribuintes especiais, não era exigível da Recorrente.”

A exigência fiscal foi vinculada à apresentação das notas fiscais. E a recorrente, como qualquer contribuinte, está obrigada a emitir documentos fiscais.

Trata-se de lançamento de ofício, para exigência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2008 no montante de R\$ 310.579,05 referente a Multa Regulamentar pela não entrega de arquivo magnético referente às notas fiscais emitidas pela contribuinte. (fls. 29/34). Assim dispôs o TVF, onde deixa-se clara a requisição, entre outros documentos, das notas fiscais de emissão da contribuinte. E que a falta do atendimento desta requisição foi a motivação da autuação:

A ação fiscal foi iniciada em 10 de junho de 2011, com a ciência via postal do Termo de Início de Ação Fiscal, em que lhe foi solicitada a apresentação de livros e documentos da sua escrita contábil e fiscal. O contribuinte, em 29 de junho de 2011, requereu uma prorrogação de prazo de 30 (trinta) dias, para atendimento, conforme petição em anexo, tendo sido cientificado desta

prorrogação no Termo de Intimação Fiscal n.º 01, cientificado via postal em 06 de junho de 2011.

Em 25 de julho de 2011, o contribuinte apresentou resposta aos termos fiscais referidos, mediante o encaminhamento de arquivos magnéticos gravados em CD, contendo os documentos solicitados. Consoante sua resposta, verificou-se ter deixado de apresentar o Livro Diário devidamente registrado, assim como deixou de atender ao item 9, dos referidos termos, que se refere à apresentação de arquivos contábeis em meio magnético, de que trata o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001.

E, em 19 de dezembro de 2011, foi novamente intimado, no Termo de Intimação Fiscal de n.º 04, para apresentar os arquivos digitais de notas fiscais de que trata o Ato Declaratório COFIS 15/2001, com as alterações introduzidas pelos Atos Declaratórios 55/2009 e 25/2010, sendo que, em 03 de janeiro de 2012, informou estar deixando de apresentar os arquivos digitais de notas fiscais requeridos pela fiscalização em razão de “não elaborar livros de entrada e saída por não serem contribuintes de ICMS”.

Desta forma, deixando o contribuinte de apresentar os arquivos digitais solicitados, foi novamente intimado, nos Termos de Intimação Fiscais n.ºs 05 e 06, cientificados, respectivamente, em 20 de janeiro de 2012 e 09 de fevereiro de 2012, para apresentar referidos arquivos magnéticos, tendo sido cientificado de que a inobservância do disposto no artigo 11, da Lei n.º 8.218/91, quanto à apresentação dos registros e respectivos arquivos, acarretaria a imposição de multa correspondente a meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica, no período, consoante disposição do inciso I, do artigo 12, da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991.

O contribuinte, em 27 de fevereiro de 2012, apresentou resposta aos termos fiscais supramencionados, em que se verificou ter deixado de apresentar os arquivos magnéticos solicitados pela fiscalização, sob a alegação de ter emitido “relatórios fora dos padrões do Ato Declaratório Cofis 15/2001, mas que demonstram a composição dos créditos para o PIS e COFINS”.

(...)

2.2. – DAS CONTATAÇÕES E PROCEDIMENTOS FISCAIS

Diante do acima exposto, restou comprovado que o contribuinte, a despeito de reiteradamente intimado a apresentar os arquivos magnéticos de que trata o Ato Declaratório Executivo Cofis n.º 15, de 23 de outubro de 2001, com as alterações introduzidas pelos Atos Declaratórios 55/2009 e 25/2010, deixou de fazê-lo.

(...)

Percebe-se que as requisições da Fiscalização foram bem precisas sobre quais arquivos magnéticos estavam sendo solicitados, com expressa citação do AD n. 15/2001. Neste intuito, especifica o AD n. 15/2001:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COFIS N.º 15, DE 23 DE OUTUBRO DE 2001

DOU de 26.10.2001

Estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata Instrução Normativa SRF n.º 86, de 22 de outubro de 2001.

O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 213 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF no 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 86, de 22 de outubro de 2001, declara:

Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF n.º 86, de 2001, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único.

§ 1º As informações de que trata o caput deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:

I – registros contábeis;

II – fornecedores e clientes;

III - documentos fiscais;

IV - comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;

VI - relação insumo/produto;

VII - controle patrimonial;

VIII - folha de pagamento.

§ 2º As informações que não se enquadrarem no parágrafo anterior deverão ser apresentadas pelas pessoas jurídicas, atendido o disposto nos itens "Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos" e "Documentação de Acompanhamento" do Anexo único.

Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

PAULO RICARDO DE SOUZA CARDOSO

Veja-se que a Recorrente constrói sua defesa na argumentação de que não estaria obrigada a apresentar os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras (ADE n. 15/2001 c/c art. 11 da Lei n. 8.218/91) porque estava desobrigada de elaboração do livro de entrada e saída do ICMS pela legislação do Estado da Bahia. Mas, o ADE n. 15/2001 especifica as operações que devem compor os arquivos digitais, incluindo entre eles: III - documentos fiscais; V - controle de estoque e registro de inventário; VIII - folha de pagamento. Trata-se de informação alheia ao citado livro de Entrada e Saída (ICMS). Especifica, ainda, a forma de apresentação, conforme seu [Anexo Único - Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos e Documentação de Acompanhamento](#).

Não há, desta forma, exoneração quanto à obrigação de emissão dos documentos fiscais requeridos pela legislação tributária federal, seja na norma federal, seja na estadual.

Ressalte-se que a contribuinte em questão está obrigada a emissão de documento fiscal (nota fiscal), conforme disposto na Lei n. 8.846/1994, art. 1º:

Lei n. 8.846/1994

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

a) a locação de bens móveis e imóveis;

b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

§ 2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.

Desta forma, como deixou de apresentar os registros e respectivos arquivos de que trata o Ato Declaratório Cofis n. 15/2001, em especial as notas fiscais, ficou o Recorrente sujeito à imposição da multa de 0,5% da receita bruta, na forma do art. 12, I da Lei n. 8.218/1991.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa