



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Recurso nº : RD 105-129842
Matéria : IRPJ – Exs: 1996 e 1997
Recorrente : AVON COSMÉTICOS LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Sessão de : 05 de dezembro de 2005.
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

MULTA ISOLADA – FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. O prazo extintivo da obrigatoriedade de manter arquivos magnéticos deve seguir a regra geral de decadência do Código Tributário Nacional prevista no artigo 173.

Recurso especial conhecido e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AVON COSMÉTICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, CONHECER do recurso especial apenas quanto ao tema decadência e, no mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Henrique Longo (Relator), Dorival Padovan, Victor Luís de Salles Freire, José Clóvis Alves e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que deram provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 08 AGO 2006

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, JOSÉ CARLOS PASSUELLO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

Recurso nº : RD 105-129842
Recorrente : AVON COSMÉTICOS LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A empresa identificada acima apresentou Recurso Especial de Divergência, com base no art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF 55/98), dentro do prazo de 15 dias previsto no art. 33 do mesmo Regimento.

O assunto em debate é a multa regulamentar do art. 12 da Lei 8218/91, em face da falta de apresentação dos arquivos magnéticos das operações nos anos de 1995 e 1996. A empresa foi intimada, conforme o Termo de Início de Diligência Fiscal de 07/12/2000 (fl. 6), a apresentar os arquivos magnéticos nos termos das INs 65/93 e 68/95. A empresa solicitou, e o AFRF concedeu, o prazo de 20 dias para que fossem apresentados os arquivos. Posteriormente, representante legal da empresa esclareceu que não teria condições técnicas de apresentar o que lhe fora solicitado (fl. 9). O auto de infração foi lavrado em 26/03/2001 tomando-se por base o total da Receita Bruta declarada (fls. 59/61).

A decisão da E. 5ª Câmara foi no sentido de que:

Decadência:

1. o art. 11 da Lei 8218/91 previa o prazo de manutenção dos arquivos magnéticos à disposição da Secretaria da Receita Federal pelo prazo de 5 anos, o que significa que somente a partir do 1º dia do 6º ano subsequente o Fisco não mais poderia exigir a sua exibição;

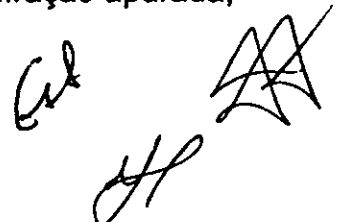
Handwritten signatures and initials in black ink, including a large stylized signature and several smaller initials.

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

2. a intimação inicial para a exibição dos arquivos relativos ao anos-calendário de 1995 e 1996 é datada de 07/12/2000, antes portanto de transcorrido o prazo de cinco anos contados do 1º dia do ano de 1996, quando o direito àquela exigência passaria a poder ser exercido, no que concerne ao ano de 1995;
3. ainda que se considere a nova redação do art. 12 da Lei 8218 (MP 2158-34/01) não poderia ser aplicado o raciocínio de início de contagem de prazo no próprio ano de 1995, porque a empresa optou pelo regime de tributação anual; assim, o Fisco não poderia exigir os arquivos antes de 31/12/1995;
4. somente com o não atendimento da obrigação acessória configurou-se a ocorrência do fato gerador da presente obrigação principal, consistente na multa, de modo que não há como situar o termo inicial da decadência dentro do próprio ano de 1995;
5. ademais, a aplicação da norma do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN pressupõe uma atividade exercida pelo sujeito passivo, concernente ao pagamento antecipado de tributo em relação à atuação da administração tributária; tal atividade é típica da obrigação principal (dar algo), não se aplicando às obrigações acessórias (fazer algo);

Mérito:

6. o procedimento fiscal foi inaugurado com o MPF cujo objetivo era "Verificações de Documentos Relativos a Operações com Terceiros"; portanto, não buscou-se em um primeiro momento verificar o cumprimento das obrigações tributárias da recorrente, e sim colher informações relacionadas a terceiros para subsidiar trabalhos de fiscalização voltados contra aqueles;
7. o fato de a empresa informar que seus livros e documentos se encontravam em perfeitas condições e disponíveis em sua sede não supre a falta relacionada ao não atendimento da intimação fiscal, nem descaracteriza a infração apurada;



8. ao inadimplemento da obrigação acessória o legislador atribuiu uma penalidade; assim, a configuração da aludida falta não guarda qualquer relação com o descumprimento de obrigação principal de recolher tributos; é irrelevante pois o argumento de que não foi constatado indício ou suspeita de insuficiência de recolhimento de tributos;
9. quanto ao **princípio constitucional da capacidade contributiva**, assim como no que concerne aos demais vícios de inconstitucionalidade e ilegalidade, em razão do CTN vincular plenamente à lei a atividade do administrador tributário, o julgador não é competente para apreciar alegações de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade;
10. é equivocado o argumento de defesa de que o procedimento fiscal teria **contrariado a legislação que disciplina as hipóteses punitivas** acerca da manutenção e apresentação dos arquivos magnéticos, considerando que se adotou a receita bruta como parâmetro da multa lançada;
11. como a empresa deixou de apresentar os arquivos, não se lhe aplica as penalidades dos incisos I e III do art. 1014 do RIR/94 porque um se relaciona ao descumprimento da forma de apresentação e o outro se relaciona a apresentação a destempo;
12. do mesmo modo o artigo 13 da Lei 8218 (revogado pela Lei 9779/99) previa apenas que, se o atraso na apresentação dos arquivos superasse 30 dias, o lucro seria arbitrado, "sem prejuízo das penalidades previstas no artigo anterior"; isto é, o inciso II do art. 12 da Lei 8218 (equivalente ao artigo 1014, do RIR/94) é aplicável porque das 3 hipóteses é a única que se identifica com o fato e não se confunde com a apuração do lucro pelo arbitramento, já que isto não representa penalidade;

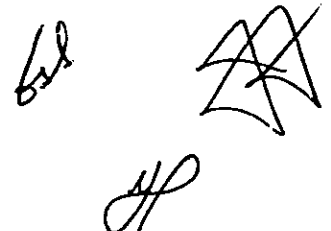
Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

13. o termo "omissão das informações solicitadas" deve ser entendido, no caso, como omissão integral pois não foram prestadas as informações de nenhuma forma; a omissão abrangeu todas as suas operações, que constituem as suas fontes de receita, e portanto está correto parâmetro utilizado da penalidade aplicada, qual seja, a receita bruta;

14. é irrelevante para a solução do litígio o argumento de que a fiscalização exigiu os arquivos do ano de 1995 de forma analítica, porque o legislador não distinguiu a natureza dos arquivos com aplicação de multas distintas; tal argumento seria válido se a contribuinte tivesse apresentado os arquivos sintéticos e, ainda assim, o Fisco os inquisisse de algum vício, rejeitando-os.

No seu Recurso Especial (fls. 370/408) sustentou a recorrente que:

- a) no tocante à **decadência**, segundo o entendimento do relator do acórdão recorrido, se está diante de uma nova regra de lançamento tributário e de contagem de prazo decadencial: inexistindo pagamento, o Fisco não pode homologar o lançamento, motivo pelo qual o marco inicial da contagem do prazo de decadência segue a regra do art. 173 do CTN;
- b) considerando que todos os tributos dependem de lançamento e que este é de competência privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN, então conclui-se que o lançamento por homologação nada mais é do que uma obrigação prevista em lei;
- c) o que se homologa não é o lançamento, nem o pagamento, mas um conjunto de atividades previstas em lei, pois o lançamento é sempre de competência privativa da autoridade administrativa e no chamado lançamento por homologação antes de o sujeito passivo antecipar ou não o pagamento, é indispensável que ele, interpretando a lei de regência, verifique se efetivamente ocorreu o fato gerador, determine a matéria tributável e o montante do tributo



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

devido, e se for o caso proceda ao recolhimento dos tributos, no prazo fixado em lei;

nota do relator. um dos paradigmas para este aspecto é o Acórdão 101-93.854 (fls. 482) cuja ementa reza:

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, com o decurso do prazo de cinco anos contados do dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo para apurar a base de cálculo, com ou sem o pagamento de tributos, está homologada e não pode mais ser objeto de lançamento ou revisão de lançamento.

d) a **obrigação acessória segue a principal**: se a obrigação principal está decadente, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ, com muito mais razão está a obrigação acessória, sob pena de não se atentar para o princípio e a finalidade da própria existência da obrigação acessória, que é facilitar a arrecadação e fiscalização dos tributos; assim, a aplicação de multa pelo descumprimento de uma obrigação acessória deve, no tocante à decadência, observar o prazo de 5 anos a contar do fato gerador, segundo a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

nota do relator. o paradigma é o Acórdão 103-21.060 (fls. 560) cuja ementa reza:

DIRF – ENTREGA EXTEMPORÂNEA – MULTA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DECADÊNCIA DO DIREITO AO LANÇAMENTO – A exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória consistente na entrega da DIRF além do quinquênio encontra obstáculo na norma do art. 150, § 4º do CTN.

e) houve indevida capitulação legal e incorreta sanção aplicada, porque "conforme consta do TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL, a que se reporta a peça básica da autuação, a ora Recorrente foi acusada de **falta de apresentação dos arquivos magnéticos**, referentes



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

aos registros dos anos de 1995 e 1996, todavia, como se demonstrará, a sua infração foi capitulada no dispositivo referente à **omissão ou prestação incorreta de informações solicitadas** (coisa diferente da **omissão na apresentação dos arquivos magnéticos**) e a multa aplicada não foi: (i) nem a prevista para a **falta de apresentação dos arquivos magnéticos**; (ii), nem a estabelecida para a **omissão de uma específica operação omitida ou operação com informação incorreta!**" (item 5.5);

nota do relator. o paradigma apresentado é o Acórdão 103-20.645 (fls. 564) cuja ementa reza:

IRPJ – EXIGÊNCIA DE TRIBUTO OU APLICAÇÃO DE PENALIDADE – PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE – Em prestígio a legalidade ou tipicidade cerrada somente poderá ser exigido tributo ou aplicada penalidade quando efetivamente esteja demonstrada e comprovada a ocorrência da situação factual que se enquadre na hipótese abstrata da lei, suficiente a transmudar o fato real em fato jurídico-tributário.

ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Salvo nos casos das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como a infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

- f) a afirmação de que a **ilegalidade e a inconstitucionalidade** escapam à competência da autoridade administrativa julgadora é absolutamente improcedente, na medida em que, como aplicadores das normas e princípios norteadores do Direito Positivo e da Justiça, devem distinguir e categorizar as infrações em planos próprios, impondo a multa correspondente à irregularidade cometida e aplicar penalidade mais gravosa somente às infrações permeadas com um comportamento cuja gravidade revista gradação máxima;

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

g) é inconcebível que princípios constitucionais existam apenas para o legislador, ignorando até mesmo a sua função hermenêutica para o interpretador e aplicador da norma jurídica tributária, inclusive em processos na esfera administrativa; em verdade os Conselhos de Contribuintes vêm decidindo em várias oportunidades sobre a ilegalidade de atos administrativos de natureza normativa.

nota do relator. a recorrente trouxe como paradigmas acórdãos que tratam de matérias específicas em que se afasta algum ato administrativo por infração a um comando legal ou constitucional (Ac. 106-07.410, 108-01.083, 108-02.311, 101-79.281, 104-13.449 e CSRF/01-0.866).

O I. Presidente a 5ª Câmara, por seu Despacho 105-14.032 (fls. 626 e segs.) analisou a admissibilidade do Recurso Especial e deu seguimento ao recurso em relação a todos os argumentos apresentados.

A Fazenda Nacional reservou-se a combater as argumentações da recorrente em sustentação oral.

É o Relatório.



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator.

Não me parece que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade – mais precisamente, a caracterização de divergência – para todos os argumentos apresentados pela recorrente. Se não, vejamos.

O primeiro argumento do Recurso Voluntário é relativo à **decadência**. Esse argumento percorre uma linha de raciocínio que enfrenta (a) a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, (b) a interferência de pagamento para que o lançamento seja reconhecido como por homologação, e (c) a correlação da obrigação acessória com a principal.

A recorrente apresentou o Acórdão 101-93.854 (fls. 482) para apontar a divergência ao acórdão guerreado, e vejo que há efetivamente identidade dos fatos e divergência de julgamento, pois no acórdão recorrido ficou decidido que, se não houver pagamento, não há que se falar em lançamento por homologação:

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, com o decurso do prazo de cinco anos contados do dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo para apurar a base de cálculo, com ou sem o pagamento de tributos, está homologada e não pode mais ser objeto de lançamento ou revisão de lançamento.

Quanto à aplicação do § 4º do art. 150 do CTN às obrigações acessórias trouxe o Acórdão 103-21.060 (fls. 560) cuja ementa reza:



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

DIRF – ENTREGA EXTEMPORÂNEA – MULTA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DECADÊNCIA DO DIREITO AO LANÇAMENTO – A exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória consistente na entrega da DIRF além do quinquênio encontra obstáculo na norma do art. 150, § 4º do CTN.

Assim, no tocante à matéria de decadência, está efetivamente demonstrada a divergência de entendimento entre Câmaras diante de fatos similares.

Porém, em relação aos demais argumentos, mesma sorte não acolhe a recorrente.

Com efeito, na parte sobre a **indevida capitulação legal** a fundamentação do acórdão recorrido foi no sentido de que a omissão da entrega dos arquivos magnéticos corresponde à previsão legal do art. 12, II, da Lei 8218/91, já que as informações solicitadas seriam as omitidas pois deveriam estar contidas nos arquivos; o acórdão apresentado como paradigma (Acórdão 103-20.645, fls. 564) cuidou da tipicidade e da prova da situação factual:

IRPJ – EXIGÊNCIA DE TRIBUTO OU APLICAÇÃO DE PENALIDADE – PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE – Em prestígio a legalidade ou tipicidade cerrada somente poderá ser exigido tributo ou aplicada penalidade quando efetivamente esteja demonstrada e comprovada a ocorrência da situação factual que se enquadre na hipótese abstrata da lei, suficiente a transmudar o fato real em fato jurídico-tributário.

ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Salvo nos casos das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário ou o procedimento do sujeito passivo que se configure como a infração à legislação tributária, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

Não há portanto identidade de fatos, porque no caso em exame não se discute se houve ou não a falta de apresentação dos arquivos magnéticos, sendo que no acórdão recorrido explica-se que a não entrega dos arquivos magnéticos

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

representou a hipótese prevista no dispositivo legal; no acórdão paradigma, o tema tratado é da demonstração da ocorrência do fato que se enquadre na hipótese legal, isto é, discutiu-se se o fato apontado pelo Fisco aconteceu ou não.

Do mesmo modo, em relação ao argumento acerca da **ilegalidade e inconstitucionalidade**, ou seja, se escapam à competência da autoridade administrativa julgadora, o acórdão recorrido apresenta fundamento de que não se aprecia alegação a esse respeito. Os acórdãos trazidos (Ac. 106-07.410, 108-01.083, 108-02.311, 101-79.281, 104-13.449 e CSRF/01-0.866) tratam de matérias específicas em que, no entendimento da recorrente, teria sido afastado algum ato administrativo por infração a um comando legal ou constitucional, mas em nenhum deles há manifestação direta e objetiva em sentido contrário ao acórdão guerreado.

Por isso, conheço do recurso apenas na parte relativa à decadência do auto de infração.

Convém inicialmente lembrar os dispositivos legais que correspondem aos fatos citados no auto (Lei 8218/91):

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 durante o prazo de cinco anos.

[a parte final do dispositivo foi alterada pela MP 2158/01 para: “ pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.”]

...

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

...

Handwritten signatures and initials in black ink, including a stylized signature and a set of initials.

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

II – multa de 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período.

... (o grifo não é do original)

O tema deste processo, do qual se toma conhecimento neste momento, é concernente ao prazo de decadência para o lançamento da penalidade do artigo 12 da Lei 8218, por descumprimento da obrigação de manter os arquivos pelo prazo determinado.

Assim, é importante verificar-se até quando a recorrente deveria manter os arquivos magnéticos e se a intimação do dia 07/12/2000 ou o pedido de 20/12/2000 de prorrogação do prazo para apresentação dos documentos teria interrompido a decadência para exigência da multa.

Como se viu pelo relatório, a recorrente sustenta que deve ser utilizado o termo inicial do prazo quinquenal previsto no § 4º do art. 150 do CTN, porque a obrigação acessória segue os comandos e características da obrigação principal, que é o IRPJ, o qual a partir de 1992 passou a ser reconhecido como lançamento por homologação.

O artigo 11 da Lei 8218 estabelece de forma clara que o contribuinte deve manter os arquivos pelo prazo de decadência da legislação tributária, de modo que não há dúvida: ou se aplica o § 4º do art. 150 ou se aplica o art. 173, II, ambos do CTN. Nem poderia ser diferente, porque, conforme o art. 113 e incisos do CTN, a obrigação acessória tem por “objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”; por outras palavras, a obrigação acessória tem como finalidade auxiliar a fiscalização da apuração e recolhimento do tributo.

Então, só há sentido na existência da obrigação acessória enquanto existir o direito de o Fisco promover a fiscalização da apuração e recolhimento do

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

tributo. Se não há mais prazo para que a autoridade fiscalize, e isso corresponde a não examinar documentos do período anterior ao permitido em lei, então não há porquê manter ou exigir os elementos necessários à essa fiscalização e que são denominados de obrigação acessória.

Os tributos federais que podem ser analisados pelas informações contidas nos arquivos magnéticos são os tributos, em especial o IRPJ, cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que se amoldam à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código. Levando em conta que a obrigação acessória deve seguir o mesmo prazo decadencial da obrigação principal a que ela se relaciona, impõe-se concluir que o prazo de 5 anos tem início com a ocorrência do fato gerador do IRPJ, ou seja, em 31/12/1995 e em 31/12/1996.

Nessa linha de raciocínio, o § 3º do art. 113 do CTN estabelece que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”, de modo que deixa ela de ser mera obrigação acessória e assume contornos de uma obrigação tributária qualquer.

Quanto à falta de pagamento ou no caso de estar em desacordo com a interpretação do Fisco – tese sustentada por alguns, inclusive no voto recorrido – torna a linha de raciocínio no caso em exame deveras ameaçada porque não há recolhimento na obrigação acessória, e mais, não se averiguou a falta de recolhimento de IRPJ e/ou outros tributos federais para se dizer que o “recolhimento não foi homologado”.

Pela tese favorável à Fazenda Nacional, o que se homologa é o pagamento. Se não houver pagamento ou se este for em desacordo com a interpretação do Fisco, então tem-se o lançamento de ofício, e não o lançamento por homologação.

Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

Completamente equivocado esse raciocínio. Com efeito, o dispositivo do CTN não deixa margem a dúvida de que a homologação é da atividade do contribuinte, sendo que o pagamento (se ocorrido) apenas compõe o leque de procedimentos do contribuinte. Considerando que o contribuinte deve antecipar a apuração de sua obrigação fiscal, escriturando lançamentos, apresentando declarações, etc, é evidente que o pagamento decorrente de toda essa cadeia de atos interligados também se submete à apreciação do Fisco, e não apenas o pagamento. Tanto é que, se o contribuinte apresentar apenas a guia de recolhimento, sem qualquer documento contábil e/ou fiscal, não haverá homologação mas provavelmente arbitramento do lucro.

O raciocínio não se sustenta também pelo fato de que somente seria lançamento por homologação se houvesse concordância da Fazenda com o valor recolhido pelo contribuinte, caso contrário haveria lançamento de ofício sujeito ao prazo do art. 173 do CTN. Ora, o prazo de decadência ficaria então sujeito à condição de agente fiscal concordar com o procedimento do contribuinte, o que certamente afronta no mínimo o princípio da segurança.

O *caput* do artigo 150 menciona pagamento antecipado, mas não condiciona que o tributo seja considerado da categoria lançamento por homologação somente se houver pagamento, e mais, condicionado à concordância do Fisco. A identificação do tipo de lançamento é pela "atribuição" ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento; isto é, aquele tributo que a lei determina o pagamento sem apuração prévia pela autoridade administrativa, e não para quando houver pagamento efetivamente.

Ademais, essa afirmação é coerente com a fixação do prazo que está no § 4º cujo termo inicial é o fato gerador, e não o recolhimento efetuado. Os §§ 1º e 2º também fornecem elementos no sentido de que a homologação é dos atos praticados pelo contribuinte, independentemente de recolhimento.



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

Por fim, esta E. Turma já se manifestou no mesmo sentido no recente acórdão CSRF/01-05.094.

Em conseqüência, o prazo que a recorrente estava obrigada a manter os arquivos à disposição da SRF extinguiu-se em 31/12/2000 no que toca ao ano de 1995, e em 31/12/2001 no que toca ao ano de 1996.

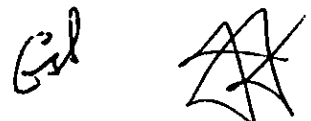
Resta saber se a intimação de 07/12/2000 para apresentar os arquivos magnéticos ou a solicitação de prazo apresentada pela recorrente em 20/12/2000 corresponderiam à interrupção do prazo de decadência.

Evidentemente que não. Sem esquecer que se está a falar de obrigação acessória, que segue a principal, devem ser aplicados também àquela todos os conceitos e limites relativos a esta. É exatamente o que foi feito acima em relação ao termo inicial do prazo de decadência, isto é, o prazo se inicia na mesma data.

Ora, se a decadência para a obrigação principal não se interrompe nem se suspende com mera intimação, ou qualquer outra providência preparatória, então é de se concluir que a decadência da obrigação acessória, de igual modo, somente não acontece com a intimação do auto de infração antes de seu termo final.

É possível supor, diante da solicitação de 20/12/2000, que a recorrente naquela data não mantinha à disposição da SRF os arquivos magnéticos; caso contrário, não seria necessário solicitar a prorrogação de prazo para apresentá-los.

Mas o fato jurídico tributário exige que seja respeitada a formalidade de revesti-lo numa linguagem própria, para que se constate num determinado momento histórico o seu acontecimento. Se isso não ocorreu dentro do prazo previsto em lei, ainda que se possa supor que a recorrente desrespeitou uma norma jurídica, essa falta deixou de ser devidamente registrada no mundo jurídico e é portanto inexistente para efeito de aplicação de penalidade. E isso vale tanto para a obrigação acessória quanto para a obrigação principal.



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

Enfim, somente a intimação do auto de infração antes do termo final da decadência é que atende o requisito temporal para sua validade.

Em face do exposto, conheço em parte do recurso e dou provimento parcial para afastar a exigência da multa regulamentar relativa ao ano de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2005.


JOSE HENRIQUE LONGO



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator.

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Cumprе ressaltar, inicialmente, que minha divergência com o ilustre Conselheiro-relator cinge-se à questão da decadência do direito de aplicar a penalidade por falta de apresentação de arquivos magnéticos prevista no art. 12 da Lei nº 8.212/91. No restante, acompanho o bem lançado voto do relator.

Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.212/91 que autorizam a aplicação da multa de ofício tem o seguinte teor:

"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 meu)

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

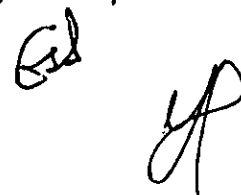
(...)

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;

As alterações da Medida Provisória nº 2.158 foram introduzidas no ordenamento jurídico em 27 de julho de 2001, posteriormente a formalização dessa exigência fiscal, trazendo a seguinte redação:

'Art. 72. Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

"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



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.(...)”

O Conselheiro-relator sustenta que o prazo para aplicação da multa isolada estaria regido pelo art.150, § 4º do CTN. Nessa linha, aduz que não é válido o auto de infração lavrado em 26/03/01, para exigir a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar arquivos magnéticos, eis que a correspondente obrigação principal estaria extinta pela decadência em 31/12/2000.

Ouso discordar desse entendimento e procurarei demonstrar que o prazo extintivo para aplicação da multa de ofício rege-se por dispositivo distinto.

Iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Nesse sentido, a redação original do artigo 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, prescreve, de forma sintética, o seguinte:

HIPÓTESE

Dado que a pessoa jurídica utilizou processamento eletrônico de dados para registrar atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.

Dada a omissão ou prestação incorreta de informações em meio magnético ao Fisco sobre os registros contábeis referidos no art. 11.

CONSEQUÊNCIA

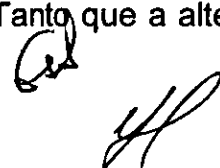
-> deve manter, em meio magnético, à disposição da Receita Federal, os respectivos arquivos durante o prazo de cinco anos. (art 11 da Lei nº 8.218/91)

-> Pagar multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente. (art. 12 da Lei nº 8.218/91)

Na interpretação desses dispositivos, o intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Ressalte-se, *prima facie*, que o acontecimento que enseja a aplicação da multa de ofício é a omissão ou da prestação incorreta da informação solicitada pelo Fisco em meio magnético. Dessa forma, o fato jurídico (ilícito) constitui-se no momento em que fiscalização descreve em linguagem competente o incorreto atendimento à intimação. Daí nasce a relação jurídica que obriga o sujeito passivo ao pagamento da penalidade no montante de 5% da operação informada incorretamente.

A norma aplicável ao caso é a vigente por ocasião do descumprimento, em janeiro de 2001, da norma que obriga a fornecer os arquivos, ou seja, os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91. Ocorre que a redação do art. 11 dessa lei especifica o prazo de cinco anos para manutenção dos arquivos, mas é omissa no tocante ao termo de início da contagem desse prazo. Essa informação é importante, eis que, ultrapassado o prazo legal de manutenção dos arquivos magnéticos, não se poderia mais caracterizar o ilícito relativo ao incorreto atendimento à solicitação fiscal. Tanto que a alteração da



Processo nº : 10880.002209/2002-73
Acórdão nº : CSRF/01-05.337

MP nº 2.158/01 veio justamente elucidar que o prazo para apresentação dos arquivos é o prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Com efeito, a guarda dos arquivos visa permitir o acesso aos dados necessários à auditoria fiscal. Pode-se deduzir que o legislador, ao fixar cinco anos, quis associar o prazo de manutenção de arquivos ao prazo geral de decadência para constituição de crédito tributário. Dentre a moldura de interpretações possíveis da regra trazida pelo artigo 11 da Lei nº 8.218/91, a que permite, de forma mais consentânea com o nosso ordenamento, colmatar a lacuna quanto ao termo início do prazo é a que remete o prazo para exigir os arquivos magnéticos às regras de decadência previstas no CTN.

Cumprir observar, contudo, que a regra geral sobre prazo decadencial está prevista no Código Tributário Nacional no artigo 173, que estabelece o prazo para a Fazenda Pública constituir crédito tributário. A expressão "crédito tributário" tem sido empregada no Direito Tributário para se referir ao conjunto de "tributo, multa e juros". Ou seja, o prazo para aplicação de penalidades pela Fazenda se encontra regulado pelo artigo 173 do CTN. O artigo 150 do CTN refere-se ao prazo para homologação de tributos naquelas hipóteses em que a lei prescreve ao sujeito o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Não se refere, portanto, ao cumprimento de obrigação acessória, tampouco trata de aplicação das respectivas penalidades.

Nem se diga que a obrigação acessória converte-se em principal e o prazo para aplicação da multa é o mesmo do previsto para extinção da obrigação principal. Nesse sentido, importante lembrar que apenas configurada a inobservância do dever de pagamento da mencionada penalidade, segundo preceitua o artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, converter-se-ia a obrigação de fornecer os arquivos magnéticos em principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, o prazo extintivo da obrigatoriedade de manter arquivos magnéticos deve seguir a regra geral de decadência do Código Tributário Nacional prevista no artigo 173. Como o lançamento foi realizado em março de 2001, aplicando a penalidade por informação incorreta de arquivos magnéticos relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/12/1995 e 31/12/1996, não há falar em decadência.

Dado o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões - DF, 05 de dezembro de 2005.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA 