



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

Processo nº 11522.001811/2010-35
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-000.844 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria Auto de infração de Multa - Arquivos Digitais
Recorrentes RECOL REPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS.

Comprovado, quanto ao ano-calendário 2005, que o contribuinte apresentou à fiscalização arquivo digital de livro auxiliar contábil, não se sustenta a penalidade com fundamento na falta de entrega. **Recurso de ofício negado.**

Por força do art.106, II, c, do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente o disposto no art.57, II, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação conferida pelo art.8º da Lei nº 12.766/12, na hipótese de falta de apresentação de livros em formato digital (arquivos digitais).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa para R\$ 13.000,00.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de auto de infração de Multa por descumprimento de obrigações relacionadas à entrega de arquivos digitais (fls.77/85), no valor original de R\$7.176.714,06 (sete milhões, cento e setenta e seis mil, setecentos e quatorze reais e seis centavos), cientificado ao contribuinte em 01/12/10 (fl.90).

Eis os fundamentos da fiscalização (fls.79/81), *in verbis*:

“[...] Em decorrência de requisição do Ministério Público Federal, iniciamos procedimento fiscal no contribuinte acima qualificado objetivando averiguar eventuais irregularidades tributárias. Por meio do Termo Diligência Fiscal nº 001, cuja ciência se efetivou no dia 22/08/2008, conforme anexado ao processo, foram solicitados livros contábeis e fiscais referentes aos anos-calendário de 1984 a 2007 para serem examinados.

O contribuinte atendeu ao solicitado apresentando em papel os seguintes livros razão: anos-calendário 2002, 2003, 2006 e 2007. Nessa oportunidade o contribuinte informou que apresentaria somente os livros referentes aos últimos cinco anos alegando não possuir os documentos dos anos anteriores.

Logo em seguida, a fiscalização cientificou o contribuinte de nova intimação para apresentação da contabilidade em meio magnético, compreendendo o período de 2003 a 2007. Em atendimento a essa intimação o contribuinte apresentou arquivos magnéticos referentes aos anos-calendário de 2003 a 2006 e, posteriormente, solicitou dilação de prazo para apresentação dos arquivos referentes ao ano-calendário de 2007, sendo estes entregues no dia 19/01/2009.

Ocorre que, analisando tais livros (em papel e em meio magnético), foi constatado que a escrituração havia sido realizada em desacordo com a legislação comercial e fiscal, uma vez que possuía diversos lançamentos aglutinadores sem que tenham sido apresentados livros auxiliares com o detalhamento desses registros, conforme exigido pelos artigos 258 e 259 do Dec. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), com supedâneo nos artigos 5º do Decreto-Lei nº 486/69, artigo 14 da Lei nº 8.218/91 e artigo 62 da Lei nº 8.383/91. A título de exemplo, reproduzimos impressão do arquivo magnético e cópia parcial dos livros apresentados em papel, relativos aos lançamentos aglutinadores efetuados conforme demonstrado no anexo I.

Assim, em decorrência de tal exame, o contribuinte foi intimado em 21 de julho de 2009 a apresentar a escrituração complementar no prazo de 20 dias, que detalhasse os lançamentos nos livros diário e razão quando estes tiverem sido feitos por meio de lançamentos aglutinadores, bem como a retificar os referidos lançamentos fazendo constar remissão às páginas (ou aos códigos identificadores dos lançamentos) em que as operações se encontrassem lançadas nos livros auxiliares, de forma que permitissem a verificação da integralidade dos lançamentos contábeis. Logo em seguida, o contribuinte solicitou dilação de prazo para atendimento da intimação, sendo atendido em seu pedido, de modo que o prazo para atendimento passou a ser o dia 19/08/2009.

Novamente, em 01/09/2009, o contribuinte solicitou dilação de prazo. O prazo para cumprimento da Intimação ficou estabelecido para o dia 11/09/2009. Entretanto, apenas no dia 15/09/2009 o contribuinte apresentou os arquivos digitais, abrangendo apenas informações referentes ao ano-calendário de 2005, mas deixou de atender à solicitação da fiscalização ao não apresentar livros auxiliares que pudessem identificar plenamente os lançamentos efetuados nos livros principais, conforme demonstrado nas transcrições dos arquivos magnéticos constantes no anexo. Destaque-se que o único livro auxiliar apresentado em meio digital foi o relativo ao ano-calendário de 2005, onde também não consta o detalhamento de todos os lançamentos efetuados nos livros principais, como se observa exemplificativamente na conta '4.1.05.0005 - Depreciação de Veículos', com histórico de 'depreciação efetuada conforme mapa', sem o devido detalhamento no livro auxiliar apresentado.

Ademais, é bom que se frise que o próprio contribuinte admite a não integralidade das informações apresentadas quando afirma na resposta entregue em 15/09/2009 que '[...] Dado isso, apresenta na presente data parte das informações solicitadas, sendo certo que o restante demandaria dilação de prazo.'

Considerando que o contribuinte também estava obrigado à entrega de sua contabilidade por meio do SPED, verificamos nos sistemas informatizados se ele havia efetuado a transmissão dos arquivos.

Passados vários meses, o contribuinte não apresentou os arquivos de sua contabilidade via SPED, tampouco apresentou à fiscalização os livros auxiliares solicitados nas intimações lavradas.

Diante disso, a fiscalização lavrou o presente auto de infração com fulcro no inciso III, artigo 12 da Lei nº 8.218/91 (abaixo transcrito), pela não apresentação dos livros auxiliares que, saliente-se, tornaram-se obrigatórios diante dos dispositivos legais já mencionados.

Lei 8.218/91 [...]

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

[...]

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.

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.

Informe-se que para a autuação foram adotados os valores a seguir.

<i>Ano</i>	<i>Receita Bruta (RB)</i>	<i>Dias em atraso</i>	<i>% da Multa</i>	<i>Valor da Multa</i>
2005	215.369.550,34	+50	1%	2.153.695,50
2006	257.894.951,48	+50	1%	2.578.949,51
2007	244.406.905,87	+50	1%	2.444.069,05
<i>Total</i>				7.176.714,06

**Informação extraída dos balanços patrimoniais entregues pelo contribuinte” (destaquei)*

O lançamento foi considerado parcialmente procedente pela Primeira Turma da DRJ – Belém (PA), em acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.260/277):

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

MULTA REGULAMENTAR FALTA DA ENTREGA DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS. O Inciso III, do Art. 12, da lei 8.218/91, prevê aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas a aplicação de 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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados no enquadramento legal, e fáticos, esses coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. As alegações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade somente são apreciadas nos julgamentos administrativos quando houver expressa autorização.

PAF. PERÍCIA E DILIGÊNCIA. REQUISITOS. Descabe a realização de diligência ou perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo, notadamente quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não necessita de qualquer conhecimento técnico especializado, em se tratando de perícia.

PRECLUSÃO PROBATÓRIA. O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias contados da ciência do lançamento. A apresentação extemporânea de novos argumentos e/ou provas por parte do sujeito passivo deve estar fundamentada na força maior ou na superveniência de fato ou direito.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO. O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Em decorrência do valor exonerado, foi interposto recurso de ofício.

Devidamente cientificado do acórdão em 31/05/12 (fl.283), o contribuinte tempestivamente apresentou recurso voluntário em 28/06/12 (fls.288/305), em que sustenta:

Síntese da questão

- em um primeiro momento, todos os livros “físicos” teriam sido entregues à fiscalização;
- quanto aos livros Razão e Diário em meio digital, relativos aos anos-calendário 2003 a 2007, atendera prontamente à intimação, “ *muito embora não estivesse obrigada, àquela época, à escrituração digital*”;

- acerca da apresentação de livros auxiliares, para fins de apuração dos lançamentos contábeis, deixara de atender à intimação em razão do exíguo prazo concedido;
- apenas os documentos relativos ao ano-calendário 2005 teriam sido entregues e corrigidos, razão pela qual a DRJ cancelou a multa quanto a tal ano;

Ausência de motivação do auto de infração

- todos os registros contábeis mostraram-se úteis à fiscalização, tanto que não houve autuação pelo não recolhimento de créditos tributários;
- conforme ratificado pela decisão recorrida, não estaria obrigada à escrituração digital nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, “... *muito embora tenha apresentado todos os documentos solicitados à autoridade fiscal, de modo a COMPLEMENTAR os arquivos físicos que já estavam em posse desta*”;
- em momento algum a fiscalização consignou que a documentação física apresentada seria imprestável, o que demonstra a não necessidade de documentos digitais;
- os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 apenas seriam oponíveis às empresas que transferissem suas rotinas contábeis e fiscais a arquivos digitais;

Erro de capitulação legal da multa

- constaria do auto de infração que a escrituração havia sido realizada em desacordo com a legislação comercial e fiscal, não restando dúvida quanto à entrega dos documentos à autoridade fiscal;
- na realidade, constatou-se “...*uma divergência nas informações imputadas nos arquivos digitais entregues à autoridade fiscal, cuja manutenção, vale frisar, não era imposta à recorrente pela legislação de regência*”;
- considerando os fundamentos adotados, a multa não poderia prosperar. O inciso III do art.12 da Lei nº 8.218/91, aplicar-se-ia aos casos “...*em que o sujeito, notificado, recusa-se a entregar a sua escrituração digital, impossibilitando o devido exaurimento do procedimento de fiscalização, o que, de fato, não ocorreu. Verifica-se que todos os documentos solicitados foram devidamente entregues à autoridade fiscal, não sendo possível cogitar a mora da RECORRENTE. Ocorre, no entanto, conforme a própria autoridade disse, que a escrituração teria sido realizada, supostamente, de forma equivocada. Neste sentido, tratando-se de escrituração em desconformidade à forma em que deve ser apresentada, caberia à autoridade fiscal ter capitulado a infração de acordo com o inciso I, cuja multa, vale lembrar, é sensivelmente inferior àquela realmente aplicada*”;
- a capitulação legal equivocada impediria a precisa defesa quanto aos fatos imputados e em relação à penalidade imposta;
- não teria havido qualquer atraso na entrega, tampouco recusa que prejudicasse as atividades fiscais;
- o art.142 do Código Tributário Nacional (CTN) exigiria a correta descrição dos fatos para a higidez do lançamento tributário, como já decidido pelo extinto Terceiro Conselho de Contribuinte (acórdão nº 302-35.158);

- caso não se entenda pela nulidade do lançamento, faz-se necessária a retificação da capitulação legal do auto de infração.

O patrono pleiteou ainda a intimação pessoal sobre a pauta de julgamento para possibilitar-lhe realizar sustentação oral.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Acerca do requerimento de intimação pessoal sobre a pauta de julgamento, veiculado na peça recursal, cabe dizer que não integra o litígio.

Apenas a título de esclarecimento, nos termos do art.55, parágrafo único, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), com esteio no art.37 do Decreto nº 70.235/72¹, a pauta de julgamento é publicada no Diário Oficial da União (DOU) com 10 (dez) dias de antecedência, sendo ainda divulgada no sítio do CARF na internet, cabendo aos patronos o devido acompanhamento.

Quanto a este processo, a inclusão na pauta foi devidamente publicada em 27/03/13 (DOU nº 59, Seção 1, p.21):

[...] Relator(a): EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO

20 - Processo: 11522.001811/2010-35 - Ex Officio e Voluntário - Recorrentes: FAZENDA NACIONAL e RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.- Matéria: IRPJ - Multa entrega de arquivos magnéticos. [...]"

Com a divulgação do julgamento, as partes já podem requerer ao Sr. Presidente da Turma a sustentação oral de suas razões em plenário, o que ocorrerá após a leitura do relatório, conforme art.58 do Anexo II do RICARF:

Art. 58. Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente:

I - ao relator, para leitura do relatório;

II - ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período;

III - à parte adversa ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período; e

IV - aos demais conselheiros.

No caso concreto, tal faculdade não foi exercida.

Passa-se, então, à análise das questões postas.

I - Da preliminar de nulidade

Para o Recorrente, a capitulação legal equivocada do lançamento impediria a adequada defesa, sendo a correta descrição do fato uma exigência do art.142 do CTN.

Conforme “*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*”, o lançamento fundamentou-se no art.12, III, da Lei nº 8.218, de 29/08/91. Cabe, então, transcrever abaixo os dispositivos de tal diploma legal que interessam à solução da controvérsia:

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)

§ 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) (destaquei)

Os fatos que levaram à autuação foram igualmente expostos, consoante relatório *supra*.

Assim, não há se falar em prejuízo à ampla defesa, mormente quando considerados os recursos administrativos apresentados no curso do processo. Caso, afinal, entenda-se que o suporte normativo é inaplicável ao substrato empírico considerado pela fiscalização, a solução será pela improcedência do lançamento, não pela nulidade.

A questão foi bem equacionada no acórdão recorrido, em que se concluiu:

“[...] Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os Atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

O autuado, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido ao mesmo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que receberam, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Por fim, o contribuinte tomou ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida de fls. 94/120.”

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade.

II - Do mérito

1. Recurso de ofício

Em razão do valor exonerado em primeira instância (R\$ 2.153.695,50), conhece-se do recurso de ofício.

A Primeira Turma da DRJ – Belém (PA) fundamentou sua decisão nos seguintes termos:

“[...] Pelo exposto, concluímos que o Contribuinte não cumpriu no prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos e sistemas, logo, a aplicação da Multa Regulamentar encontra-se devidamente enquadrada no Inciso III, do art. 12, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com alteração dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001.

No entanto, em relação ao Livro Auxiliar de 2005, a própria fiscalização descreve que este Livro foi Apresentado como vejamos:

[...] Destaque-se que o único livro auxiliar apresentado em meio digital foi o relativo ao ano-calendário de 2005, onde também não consta o detalhamento de todos os lançamentos efetuados nos livros principais, como se observa exemplificativamente na conta ‘4.1.05.0005 Depreciação de Veículos’, com histórico de ‘depreciação efetuada conforme mapa’, sem o devido detalhamento no livro auxiliar apresentado.

[...]

Agora vejamos o Inciso III do art. 12 da Lei 8.218/1991:

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

[...]

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. (Inciso com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001)

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. (Parágrafo único com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001)

Observa que a penalidade descrita no Enquadramento Legal diz respeito, “aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas”, e como a própria Auditoria afirma que os arquivos dos Livros Auxiliares referente ao ano-calendário 2005 foram entregues, logo concordamos com a exoneração da Multa lançada referente à este ano.” (destaquei)

O reexame necessário cinge-se, portanto, às ocorrências relacionada ao ano-calendário 2005. Vale à pena brevemente repisá-las.

O contribuinte apresentou os livros Diários em arquivo magnético, referentes aos anos-calendário 2003 a 2006. Estando a escrituração em desacordo com a legislação, especificamente por contemplar diversos lançamentos contábeis “aglutinadores”, a fiscalização, em 21/07/09, intimou-o a apresentar, no prazo de 20 dias, escrituração complementar “...que detalhasse os lançamentos nos livros diário e razão quando estes tiverem sido feitos por meio de lançamentos aglutinadores, bem como a retificar os referidos lançamentos fazendo constar remissão às páginas (ou aos códigos identificadores dos lançamentos) em que as operações se encontrassem lançadas nos livros auxiliares, de forma que permitissem a verificação da integralidade dos lançamentos contábeis”.

Após requerer dilação do prazo em 01/09/09 (fl.58), concedida pela autoridade fiscal até 11/09/09, “...apenas no dia 15/09/2009 [fls.59/60] o contribuinte apresentou os arquivos digitais, abrangendo apenas informações referentes ao ano-calendário de 2005, mas deixou de atender à solicitação da fiscalização ao não apresentar livros auxiliares que pudessem identificar plenamente os lançamentos efetuados nos livros principais, conforme demonstrado nas transcrições dos arquivos magnéticos constantes no anexo.”.

Prosseguiu a autoridade fazendária: “...Destaque-se que o único livro auxiliar apresentado em meio digital foi o relativo ao ano-calendário de 2005, onde também não consta o detalhamento de todos os lançamentos efetuados nos livros principais [...]”, tendo ao final arrematado:

“[...] Passados vários meses, o contribuinte não apresentou os arquivos de sua contabilidade via SPED, tampouco apresentou à fiscalização os livros auxiliares solicitados nas intimações lavradas.

Diante disso, a fiscalização lavrou o presente auto de infração com fulcro no inciso III, artigo 12 da Lei nº 8.218/91 (abaixo transcrito), **pela não apresentação dos livros auxiliares** que, saliente-se, tornaram-se obrigatórios diante dos dispositivos legais já mencionados.

.....

**001 – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS EM MEIO
MAGNÉTICO – ESCRITURAÇÃO DE LIVROS AUXILIARES**

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, considerando que o contribuinte não apresentou os arquivos em meio magnético referentes aos livros auxiliares da escrituração, conforme descrição dos fatos efetuada.” (destaquei)

Especificamente quanto ao ano 2005, o livro auxiliar, em meio digital, foi entregue, como afirma o próprio agente autuante, que, entretanto, na fundamentação da infração, textualmente afirmou o contrário, tanto que considerou um atraso superior a 50 (cinquenta) dias, tendo resultado na aplicação do percentual máximo de 1% (um por cento) sobre a receita bruta, conforme memória de cálculo transcrita no relatório deste voto.

Para uma melhor análise, vejamos novamente o que dispõe a Lei nº 8.218/91:

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) (destaquei)

A hipótese de incidência do inciso III trata do **descumprimento do prazo** estabelecido para a apresentação dos arquivos digitais e sistemas. Na falta de apresentação, aplica-se o percentual máximo de 1% (um por cento) sobre a base de cálculo quando a mora ultrapassa cinquenta dias.

Considerando-se o atraso do contribuinte, a multa poderia ter sido aplicada em um valor menor, pois o livro auxiliar foi entregue 4 (quatro) dias **após** o prazo final estabelecido (**11/09/09**), ainda que na forma supostamente não requerida, o que implicaria na aplicação do percentual de 0,08% (4 dias de atraso x 0,02%) sobre a base de cálculo.

Contudo, a penalidade não pode prevalecer, vez que, como já anotado na decisão recorrida, a acusação reportou-se à falta de entrega do arquivo digital do livro auxiliar, não à entrega em atraso. A própria apuração do *quantum* reforça tal conclusão.

Assim, nega-se provimento ao recurso de ofício.

2. Recurso voluntário

Estando presentes os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Aqui se cuida dos anos-calendário 2006 e 2007, decorrendo a autuação da falta de apresentação de arquivos digitais.

Apesar de o Recorrente afirmar que os entregou, não produziu a necessária prova, como exigem os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

...

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Em suma, a acusação da autoridade fiscal de que os arquivos digitais relativos aos livros auxiliares deixaram de ser entregues não foi infirmada pelo sujeito passivo.

Quanto ao suposto equívoco na forma de apresentação dos arquivos digitais, não há se falar em erro de capitulação legal. O Recorrente entende que a multa deveria ter sido aplicada, quando muito, com base no inciso I do art.12 da Lei nº 8.218/91, porém, tal inciso refere-se ao leiaute, ou seja, ao formato de entrega dos arquivos, definido no Anexo Único do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15, de 23/10/01, com “Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos” e “Documentação de Acompanhamento”. Quanto aos anos-calendário 2006 e 2007, os livros auxiliares sequer chegaram a ser entregues pelo contribuinte em meio digital.

Acerca da alegação de que estaria desobrigado a manter sistema de escrituração digital, não se sujeitando, portanto, à penalidade aplicada, igualmente não pode ser acolhida. Vejamos.

Anteriormente, a manutenção, à disposição do Fisco federal, de arquivos digitais e sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, era obrigatória apenas para as pessoas jurídicas com patrimônio líquido superior a determinado valor. Tal cenário modificou-se com a MP nº 2.158-34, de 27/07/01, reeditada sob nº 2.158-35/01.

Assim, a partir de 28/07/01, à exceção dos optantes pelo Simples, todas as pessoas jurídicas que utilizavam sistemas de processamento eletrônico de dados para, por exemplo, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil, obrigaram-se a manter à disposição do Fisco federal os respectivos arquivos digitais e sistemas (nova redação do art.11 da Lei nº 8.218/91).

No caso concreto, ao receber em um primeiro momento a documentação contábil, a autoridade fiscal verificou que a pessoa jurídica utilizava processamento eletrônico de dados, como se nota das fls.19/23 (livro Diário) e **Anexo I** do processo. Logo, já no Termo de Intimação Fiscal de 11/11/08, passou a requerer os livros em meio digital, mesmo sem maiores exigências quanto à forma:

“[...] Apresentar Livros Razão e Diário referentes aos ano-calendário de 2003 a 2007 em meio digital (CD ou DVD) em conformidade com o disposto nos termos do art.11 da Lei 8.218/91 (alterado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), utilizando-se de formato Excel, Access ou em outro formato que possam ser trabalhados por estes aplicativos”

O próprio contribuinte, ao expor dificuldades sobre o envio dos livros relativos ao ano-calendário 2007, confirmou a utilização de determinado sistema de processamento eletrônico. *In verbis*:

“[...] Em virtude de no ano de 2007 o sistema ser diferente, na versão Windows, o programa Mastermaq não gerava os arquivos digitais para envio a receita federal através do programa Sinco, porém na data de hoje chegou esta atualização, só que por motivos técnicos do sistema não estamos conseguindo atualizar, solicitamos então mais 2 dias para entregar 2007.”

Logo, à luz dos autos e com fundamento no art.11 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/01, o autuado, por utilizar sistemas de processamento eletrônico de dados para escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil, obrigava-se a manter à disposição do Fisco federal os respectivos arquivos digitais e sistemas.

Quanto à suposta inexistência de constituição de créditos tributário, tal fato não interfere na aplicação da multa, cuja hipótese de incidência independe da exigência de tributos, razão pela qual também não se acolhe tal alegação de defesa.

Assim, considerando-se o arcabouço jurídico existente quando da autuação, voltado a regular as obrigações e penalidades relacionadas à entrega de arquivos digitais, a controvérsia estaria equacionada com a manutenção do lançamento quanto aos anos-calendário 2006 e 2007.

Entretanto, não se pode deixar de analisar o impacto da edição da Lei nº 12.766, de 27/12/12, particularmente do seu artigo oitavo, sobre os lançamentos realizados sob a égide do art.12 da Lei nº 8.218/91.

Para tanto, recorre-se inicialmente a um breve histórico.

A Medida Provisória nº 298, de 29/07/91, dispôs:

Art. 12. 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 manter em meio magnético ou assemelhado, à disposição do Departamento da Receita Federal, os respectivos registros, arquivos e sistemas operacionais, até que ocorra a extinção do direito de a Fazenda Nacional constituir os créditos relativos aos tributos e contribuições decorrentes das operações a que se referem.

§ 1º O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, com base em critérios vinculados à racionalidade e à capacidade de fiscalização, poderá reduzir ou aumentar, em até cinquenta por cento, o limite do valor do patrimônio líquido, bem como reduzir o prazo de manutenção, nas hipóteses que especificar.

§ 2º O Departamento da Receita Federal poderá expedir os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os registros, respectivos arquivos e sistemas operacionais deverão ser apresentados.

Art. 13. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de um 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 dez por cento sobre o valor da operação correspondente, **aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;**

III - multa equivalente a Cr\$ 100.000,00, por dia de atraso até o máximo de trinta dias, **aos que não cumprirem o prazo estabelecido**, pelo Departamento da Receita Federal ou diretamente pelo Auditor-Fiscal, para apresentação dos registros, respectivos arquivos e sistemas operacionais.

Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.

Na conversão para a Lei nº 8.218, de 29/08/91, houve algumas alterações, de maneira que a matéria, já com as disposições da Lei nº 8.383, de 30/12/91, recebeu o seguinte tratamento:

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.

§ 1º - O valor referido neste artigo será reajustado, anualmente, com base no coeficiente de atualização das demonstrações financeiras a que se refere a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

§ 2º - O Departamento da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Lei nº 8.383, de 30/12/1991)

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**;

III - multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, **aos que não cumprirem o prazo estabelecido** pelo Departamento da Receita Federal ou diretamente pelo Auditor-Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.

Com a MP nº 2.113-30, de 26/04/01, reeditada posteriormente sob o nº 2.158-33, estabeleceram-se penalidades quando descumpridas obrigações acessórias exigidas nos termos do art.16 da Lei nº 9.779, de 19/01/99 (“*Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.*”):

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;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

Não obstante tal dispositivo também contemplar hipótese voltada ao não fornecimento, nos prazos estabelecidos, de informações ou esclarecimentos solicitados pela Secretaria da Receita Federal, ou à omissão de informações ou prestação inexata ou incompleta, o campo de incidência não se confundia com o traçado pelo art.12 da Lei nº 8.218/91, dado o caráter especial deste dispositivo, restrito à aplicação de multas relacionadas com a apresentação de arquivos digitais, por exemplo, de escrituração de livros.

Com o art.72 da edição nº 34 da MP nº 2.158, de 27/07/01, alteraram-se os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 para os seguintes termos²:

"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.

§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.

§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.

§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.

§4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal." (NR)

"Art.12.....

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;

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.

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." (NR)

Em resumo, a par do art.57 da MP nº 2.158-35/01, de cunho geral, o descumprimento de obrigações relacionadas a arquivos digitais de registro de negócios e atividades econômicas ou financeiras, bem como de escrituração de livros fiscais e contábeis, sujeitava a pessoa jurídica, nos termos do art.12 da Lei nº 8.218/91, às seguintes penalidades:

- a) 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta no período, em caso de não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos (inciso I);
- b) 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta no período, em caso de omissão ou prestação incorreta de informações (inciso II); e
- c) 0,02% (dois centésimos por cento), por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta no período, limitada a 1% (um por cento) desta, em caso de não cumprimento do prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos e sistemas.

Este era o quadro normativo.

Sobreveio, então, resultante da conversão da MP nº 575, de 07/08/12, a Lei nº 12.766, de 27/12/12, que, por meio de seu artigo oitavo, conferiu a seguinte redação ao art.57 da MP nº 2.158-35, com efeitos a partir de sua publicação oficial (art.13, IV):

Art.57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput.

§ 3º A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.” (NR) (destaquei)

Ao contrário da redação anterior, o art.57 da MP nº 2.158-35 passou a tipificar, para fins de sanção tributária, condutas relacionadas à apresentação extemporânea de escrituração digital, ou com informações inexatas, incompletas ou omitidas, bem como ao não atendimento de intimação fiscal para apresentá-las nos prazos estipulados.

Durante a tramitação da MP nº 575/12, pela Comissão Mista do Congresso Nacional, acolheu-se, conforme Parecer Final³, a Emenda nº 65, de autoria do Deputado Jerônimo Goergen (PP/RS), “...com a redação aperfeiçoada, para reduzir a valores razoáveis as multas cobradas por descumprimento da entrega de declarações criadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)”. Constou ainda como justificativa:

“[...] é preciso reduzir o desarrazoado valor de R\$ 5.000,00 ao mês hoje exigido das pessoas jurídicas, qualquer que seja seu porte, que entreguem com atraso declaração, demonstrativo ou escrituração digital cuja criação foi delegada à RFB pelo art.16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. A redação proposta ao art.57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, aperfeiçoada pela Emenda nº 65, conforma os valores da multa ao princípio da proporcionalidade.” (destaquei)

Aquela Emenda parlamentar foi justificada, segundo o autor, na necessidade de aperfeiçoamento de algumas penalidades, “tornando-as mais razoáveis”:

“A emenda ora apresentada visa aperfeiçoar algumas penalidades previstas na legislação tributária, tornando-as mais razoáveis e suprimindo lacuna ainda existente. Um dos objetivos buscados é o de que a aplicação das sanções tributárias leve em consideração o porte do contribuinte e garanta um tratamento mais equânime e justo a todos.” (destaquei)

Não obstante no Relatório final aprovado pela Comissão Mista do Congresso Nacional ter sido mencionada apenas a multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), prevista na redação anterior do art.57 da MP nº 2.158-35/01, que, como visto anteriormente, convivia com os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 por estes veicularem normas especiais, e tendo sido apontado como justificativa para a alteração legislativa a necessidade de redução daquele valor em caso de entrega, com atraso, de declaração, demonstrativo ou escrituração digital, os tipos tributários não se limitaram à imposição de sanções quando concretizada tal conduta.

É verdade que o legislador poderia ter alterado, ou mesmo revogado expressamente as hipóteses contempladas nos incisos II e III do art.12 da Lei nº 8.218/91, porém, o texto final do artigo 8º da Lei nº 12.766/12 provoca a análise, à luz do art.106 do CTN, de sua incidência nos casos pendentes de apreciação.

No quadro comparativo abaixo, visualizam-se as condutas passíveis de sanção, previstas na Lei nº 8.218/91 e no art.57 da MP nº 2.158-35/01, relacionadas à entrega de **arquivos e escrituração** digitais:

Conduta	Art.12 da Lei nº 8.218/91	Art.57 da MP nº 2.158-35/01
A	- entregar registros e respectivos arquivos digitais sem atender à forma/leiaute de apresentação estabelecida (inciso I).	-
B	- entregar os arquivos digitais com omissão ou incorreção nas informações solicitadas (inciso II).	- apresentar escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas (inciso III).
C	- não cumprir o prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos digitais (inciso III).	- apresentar extemporaneamente escrituração digital (inciso I); - não atender à intimação para apresentar escrituração digital (inciso II).

Não apenas a abertura semântica que a expressão encerra autoriza a compreensão, à luz da legislação de regência, de que a “**escrituração digital**” compõe-se dos livros contábeis e fiscais, confeccionados em meio magnético, digital. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao tratar da Escrituração Contábil Digital (ECD) a ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), por meio da IN RFB nº 787/07 dispôs, em seu artigo 2º, que “**A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros**”:

“I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.”

Vale também lembrar que o art.11 da Lei nº 8.218/91 contempla a expressão “arquivos digitais”, a serem entregues por quem se utiliza de “*sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal*”. A menção a “arquivo digital” também está presente na IN SRF nº 86/01 e no ADE Cofis nº 15/01.

Nota-se, também, haver identidade entre os bens jurídicos tutelados pelos artigos 12, II e III, da Lei nº 8.218/91, e pela atual redação do art.57 da MP nº 2.158-35/01, qual seja, a entrega pontual e esmerada de documentos e livros, contábeis e fiscais, **em formato digital, no interesse da fiscalização**.

Assim, não há impropriedade em se entender que a Lei nº 12.766/12 buscou inibir, em bases próprias, condutas relacionadas com a entrega de livros contábeis digitais, a exemplo do que regulava a Lei nº 8.218/91.

Assim, no caso de omissão ou prestação incorreta de informações solicitadas, a multa, antes estabelecida em 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período (art.12, II, da Lei nº 8.218/91), passou para 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da escrituração digital equivocada (art.57, III, da MP nº 2.158-35/01). Por sua vez, a conduta de não cumprir o prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos e sistemas digitais, antes penalizada na base de 0,02 % (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta no período, até o máximo de 1% (um por cento) desta (art.12, III, da Lei nº 8.218/91), passou a ser sancionada, no caso de apresentação extemporânea da escrituração digital, com R\$ 500,00 ou R\$ 1.500,00, por mês-calendário ou fração (art.57, I, da MP nº 2.158-35/01), sendo aplicável, em caso de não atendimento à intimação para apresentá-la, R\$ 1.000,00 por mês-calendário (art.57, II, da MP nº 2.158-35/01).

In casu, a pessoa jurídica não cumpriu o prazo estabelecido para apresentação dos livros auxiliares do Razão em formato digital, anos-calendário 2006 e 2007. Esta foi a conduta sancionada, que de acordo com a nova redação do art.57 da MP nº 2.158-35/01, lembrando que a expressão “*escrituração digital*” engloba tais livros, implicaria, atualmente, na aplicação da multa de R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário (inciso II).

Assim, a depender do caso concreto, a imposição de penalidade por não apresentação de livros em formato digital, prevista no art.12, III, da Lei nº 8.218/91, pode implicar em sanção mais benéfica para o contribuinte, quando considerado o art.57, II, da MP nº 2.158-35/01, fazendo incidir, na espécie, o art.106, II, c, do Código Tributário Nacional:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Levando-se em conta a nova forma de apuração do *quantum* da penalidade após a entrada em vigor do artigo 8º da Lei nº 12.766/12, o contribuinte, em razão da mesma conduta praticada sob a égide da Lei nº 8.218/91, sujeitar-se-ia à multa de R\$ 13.000,00 (treze mil reais), haja vista o atraso de 13 (treze) meses, considerando a data final para a entrega dos arquivos digitais definida pela fiscalização (11/09/09) e a lavratura do auto de infração (27/11/10), *dies ad quem* ⁴.

Assim, quanto à penalidade decorrente da conduta objeto do recurso voluntário (não entrega dos livros dos anos-calendário 2006 e 2007), deve, por força da nova redação do art.57, II, da MP nº 2.158,35/01, aplicável de acordo com o art.106, II, c, do CTN, ser reduzida para R\$ 13.000,00 (treze mil reais).

Por fim, observa-se que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil já relativizou a incidência de penalidade prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/91, após a implementação da sistemática da Escrituração Contábil Digital (ECD), transmitida ao Sped. Na hipótese de não apresentação desta, que, frise-se novamente, engloba, por exemplo, os livros Diários, Razão e seus auxiliares, entende ser aplicável a multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração, conforme disposto no art.10 da IN RFB nº 787/07, suprimindo a apresentação da ECD, quanto aos períodos posteriores a 31/12/07, a exigência, em relação às mesmas informações, contida na IN SRF nº 86/01:

Art. 6º A apresentação dos livros digitais, nos termos desta Instrução Normativa e em relação aos períodos posteriores a 31 de dezembro de 2007, supre: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

I - em relação às mesmas informações, a exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

II - a obrigatoriedade de escriturar o Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Lei nº 8.218, de 1991, art.14, e Lei nº 8.383 , de 1991, art. 62). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

⁴ No inciso II do art.57 da MP nº 2.158-35/01, com a redação conferida pela Lei nº 12.766/12 , o atraso é quantificado por mês-calendário, sem se levar em conta as frações, razão pela qual no cálculo foram considerados apenas os meses-calendário completos (outubro a dezembro/2009; e janeiro a outubro/2010).

III - a obrigatoriedade de transcrever no Livro Diário o Balancete ou Balanço de Suspensão ou Redução do Imposto de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1991 (Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, art. 12, inciso 5, alínea b). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

Parágrafo único. A adoção da Escrituração Fiscal Digital, nos termos ao Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006, supre: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

I - a elaboração, registro e autenticação de livros para registro de inventário e registro de entradas, em relação ao mesmo período. (Lei nº 154, de 1947, arts. 2º, caput e § 7º, e 3º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 71 e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

II - em relação às mesmas informações, da exigência contida na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12, de 20 de junho de 2006. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

.....

Art. 10. A não apresentação da ECD no prazo fixado no art. 5º acarretará a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.

Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa para R\$ 13.000,00 (treze mil reais).

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro