



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

Processo nº 12898.001737/2009-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.841 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria Auto de infração de Multa - Arquivos Digitais
Recorrente CGG DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. MULTA. 2007.

O art. 57, III, da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012 incide no lugar do art. 12, I, da Lei 8.218/91, quando o contribuinte não entrega à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato (leiaute) definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou por outra autoridade por ele designada. Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art. 57 da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012. Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória - art. 106, II, “c”, do CTN.

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. MULTA. 2008.

Para o ano-calendário de 2008, a multa não subsiste por dois fundamentos Um: o leiaute de apresentação não foi previsto nos atos expedidos pela RFB, ao menos naqueles que lastrearam a ação fiscal (IN SRF 86/01 e ADE Cofis 15/01). Dois: considerando a transmissão de ECD ao Sped (“*Recibo de Entrega de Livro Digital*”), a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expressou entendimento de que a transmissão de Escrituração Contábil Digital supre as exigências contidas na IN SRF nº 86/01.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em rejeitar a preliminar, por unanimidade de votos, e, no mérito, dar provimento parcial para excluir a multa relativa ao ano-calendário 2008, por unanimidade, e reduzir a multa relativa ao ano-calendário 2007 para o valor apurado nos termos do art. 57, III, da MP 2.158-35/2001, com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro

(Relator) e André Mendes de Moura. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)
Marcos Shigueo Takata – Redator Designado

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.79/84), no valor de R\$ 1.698.604,00 (um milhão, seiscentos e noventa e oito mil, seiscentos e quatro reais).

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fl.78):

“[...] Tendo sido programada ação fiscal voltada para a coleta de arquivos digitais (contábeis, fiscais e de folha de pagamentos) intimamos o referido contribuinte em 10/06/2009 a apresentar os arquivos digitais constantes da intimação datada de 09/06/2009.

Em atendimento a nossa intimação, o contribuinte encaminhou os arquivos magnéticos. Todavia, a estrutura do Plano de Contas encaminhado não atendeu à forma exigida, uma vez que continha tão-somente 2 níveis. Além disso o arquivo de relacionamento também deixou de atender à forma exigida.

Embora reintimado em 25/08/2009, o contribuinte não logrou atender a intimação desta fiscalização, de forma a sanar as incorreções de forma anteriormente apresentadas.

Tais fatos inviabilizaram o processamento das referidas informações por parte dos sistemas da SRFB.

Face ao exposto, restou caracterizada a infração descrita no art.12, I da 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.

RECEITA BRUTA 2007 → R\$ 188.581.882,12 x 0,005 = R\$942.909,41

RECEITA BRUTA 2008 → R\$ 151.138.927,39 x 0,005 = R\$755.694,64 (...)” (destaquei)

O lançamento foi mantido pela Sexta Turma da DRJ – Rio de Janeiro I (RJ), conforme acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.213/228):

MULTA. CONFISCO. Aos órgãos julgadores administrativos cabe verificar se a exação se deu com observância dos ditames legais e normativos. O comando constitucional que veda o confisco, além de só mencionar tributos é dirigido aos entes políticos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. São as casas legislativas desses entes que devem sopesar, no momento da elaboração dos diplomas legais, a partir de que ponto uma exação adquire um caráter confiscatório.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FORMA. É aplicada a multa correspondente a 0,5% (meio por cento) da Receita Bruta auferida no período às pessoas jurídicas que, obrigadas ou que utilizem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos.

Devidamente cientificado do acórdão em 06/08/12 (fl.240), o contribuinte tempestivamente apresentou recurso voluntário em 05/09/12 (fls.244/261), em que sustenta, em síntese:

Dos fatos

- em consonância com a Instrução Normativa RFB nº 787/2007, estaria obrigado a observar as regras de Escrituração Contábil Digital, “...devendo para tanto submeter à fiscalização as informações contábeis atinentes às suas operações sob a forma eletrônica.”;
- após ser intimado em 10/06/09 a apresentar diversos documentos, referentes aos anos 2007 e 2008, entregara à fiscalização o que lhe foi exigido;
- posteriormente, em 26/08/09, recebera nova intimação, desta feita “...para completar os arquivos referentes às folhas de pagamento; reapresentar o arquivo de relacionamento de tributos federais e contas contábeis, e, por fim, apresentar o seu plano de contas referente ao ano de 2007 com maior detalhamento de níveis do que anteriormente apresentado (o referido plano de contas fora apresentado com 2 subníveis), tendo novamente apresentado todas as informações solicitadas, demonstrando total lisura de sua escrituração fiscal e contábil”;

Da nulidade do auto de infração – falta de fundamentação legal

- o referido auto de infração não demonstrou quais teriam sido as obrigações supostamente descumpridas, não tendo a fiscalização observado o art.10, IV, do Decreto nº 70.235/72;
- os dispositivos mencionados na fundamentação legal não esclareceriam quais as obrigações legais supostamente descumpridas, “...*tampouco de que forma o arquivo de relacionamento e o seu plano de contas devem ser apresentados. Tal esclarecimento é absolutamente fundamental, porque o contribuinte só pode ser multado por descumprir uma obrigação se houver norma que o obrigue a tomar determinada atitude e se esta estiver expressamente mencionada na autuação*”;
- no próprio acórdão recorrido admitiu-se não estar clara a razão de o arquivo de relacionamento ter deixado de atender à forma exigida;
- decisões administrativas teriam reconhecido a nulidade de lançamentos que deixaram de indicar com clareza as infrações perpetradas (1ºCC, recurso nº 137569, de 14/05/05);

Da inexistência de norma que determine a forma como deve ser mantida a escrita fiscal

- a IN RFB nº 787/07, quanto ao plano de contas, dispõe que deveria ser elaborado conforme as necessidades da empresa, de forma a espelhar sua realidade;
- inexistindo norma a regulamentar a quantidade de níveis utilizados no plano de contas, a autuação não prosperaria;
- o acórdão recorrido reconheceu “...*que nenhuma exigência quanto ao plano de contas foi explicitada no ato declaratório executivo Cofis nº 15/2001*”;
- o Manual de Orientação e o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 36/07, mencionados como fundamentos pela DRJ, não poderiam ser considerados normas tributárias capazes de embasar o lançamento. De igual maneira, o Comunicado Técnico CTG 2001;
- exigência posta em regra fora do ordenamento jurídico feriria o princípio da legalidade;
- “...*este CARF já pacificou o entendimento de que a multa em voga só é exigível em relação aos arquivos cuja forma está expressamente padronizada pela Receita Federal*” (Recurso nº 232157, 2º CC, 2ª Câmara);

Da adequação do plano de contas ao SPED

- reforçaria “...*a ilegalidade da autuação em voga o fato de o Plano de Contas da Recorrente do ano de 2008, idêntico ao do ano de 2007 (doc.02), ter sido totalmente validado quando da entrega do SPED-Contábil do ano de 2008*”;
- a IN RFB nº 787/07, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/08, dispensaria o contribuinte de entregar os arquivos magnéticos na hipótese de estar obrigado à transmissão pelo SPED, que “...*vem recebendo normalmente os dados transmitidos pela empresa, mesmo com seu plano de contas restrito a dois níveis*”;
- “...*Se o próprio sistema criado pela Receita Federal aceita e valida a entrega do plano de contas com apenas dois níveis no ano de 2008, como é que nesse mesmo exercício e em 2007 a Recorrente poderia estar descumprindo algum normativo do fisco?*”;
- inexistiria norma a vedar a adoção do plano de contas com menos de quatro níveis;
- tendo em conta o art.100, III, do CTN, não poderia a fiscalização ter-lhe imposto a penalidade, pois ao adotar exatamente o modelo aceito pelo SPED, teria observado práticas reiteradamente aceitas pelas autoridades administrativas;

Do descumprimento do Decreto-lei nº 2.609/40 – irrazoabilidade da multa

- nos termos do art.6º, §1º, do Decreto-lei nº 2.663/40, com a redação conferida pelo Decreto-lei nº 2.663/40, a atividade fiscal jamais poderia ser orientada para a pura e simples aplicação de penalidades, mormente quando evidente a boa-fé;
- ao agente fiscal caberia orientar os contribuintes, principalmente os que recolhem seus tributos em dia, e não simplesmente apená-los;
- a multa deveria guardar proporção com o embaraço causado;
- o percentual de 0,5% sobre a receita bruta seria desproporcional quando não causou óbice à atividade fiscal, tendo apresentado em todas as oportunidades os documentos solicitados;
- o Supremo Tribunal Federal tem se pronunciado no sentido de cancelar multas excessivas, ante a proibição de confisco (AgRg em AIRE nº 482.281/SP), e o Tribunal Regional Federal da 2ª Região adota o entendimento de que as multas deveriam guardar proporcionalidade (Remessa Ex-Ofício nº 90.0200867-8);

Da necessária relevação da penalidade

- seria imperiosa a relevação da multa, pois no “...prazo para a impugnação foi novamente entregue à fiscalização o arquivo contendo o relacionamento de contas (não obstante anteriormente ter sido perfeitamente elaborado o arquivo), de forma que qualquer prejuízo que porventura tivesse sido causado à Fazenda Nacional, em relação à sua atividade fiscalizadora, foi perfeitamente sanado”;
- conforme art.4º, II, do Decreto-lei nº 1.042/69, o Ministro da Fazenda poderia relevar penalidades considerando a correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se toma conhecimento.

I - Da preliminar de nulidade

Conforme relatório *supra*, a multa foi constituída com fundamento no art.12, I, 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)

Cumprindo o disposto no supracitado art.11, §3º, a então Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/01, com o seguinte teor:

“Art. 1º 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 (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Parágrafo único. 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, ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo.

Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º.

§ 1º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1º de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput.

§ 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

§ 3º Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações.

Art. 4º Fica formalmente revogada, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1º de janeiro de 2002, a Instrução Normativa SRF nº 68, de 27 de dezembro de 1995.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002". (destaquei)

Para padronizar a forma de apresentação de tais arquivos digitais, relacionados a períodos posteriores a 01/01/02, o Coordenador-Geral de Fiscalização editou o Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15, de 23/10/01, que dispôs:

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

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

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

I - registros contábeis;

- II - fornecedores e clientes;*
III - documentos fiscais;
IV - comércio exterior;
V - controle de estoque e registro de inventário;
VI - relação insumo/produto;
VII - controle patrimonial;
VIII - folha de pagamento.

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

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

Assim, a pessoa jurídica que mantinha em 2007 e 2008, como no caso concreto, sistema de processamento eletrônico de dados "...para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal", obrigava-se a apresentar os arquivos digitais à fiscalização quando regularmente intimada, sob pena de sujeitar-se à multa por descumprimento de tal obrigação acessória.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), os arquivos magnéticos solicitados foram todos entregues, porém "...a estrutura do Plano de Contas encaminhado não atendeu à forma exigida, uma vez que continha tão-somente 2 níveis. Além disso o arquivo de relacionamento também deixou de atender à forma exigida". Complementa a fiscalização com a informação de que, embora reintimado em 25/08/09, o contribuinte não sanou tais incorreções.

Nota-se, portanto, que a acusação fiscal foi claramente delimitada em seus contornos fáticos e jurídicos, não podendo prosperar a alegação de que o auto de infração careceria de fundamentação.

Do teor das intimações realizadas durante o procedimento fiscal, referidas no TVF, constata-se que o contribuinte teve perfeita ciência das exigências. Pelo Termo de Intimação Fiscal (fls.04/15), de 09/06/09, soube que os arquivos contábeis deveriam ser entregues nos formatos previstos no ADE Cofis nº 15/01, expedido com base na IN SRF nº 86/01, oportunidade em que recebeu o respectivo leiaute (Anexo I).

Por exemplo, sobre os arquivos de relacionamento anotou a fiscalização:

"[...] Os arquivos referentes às informações de relacionamentos entre os tributos federais e os códigos das contas contábeis analíticas (apenas contas que se referem ao valor a pagar) deverão ser apresentados no seguinte formato:

Arquivo do tipo texto com campos separados por vírgulas, contendo no **primeiro campo** de cada linha a indicação do código de 4 dígitos de **arrecadação do tributo federal**, e, no **campo seguinte**, a indicação do **código da respectiva conta contábil analítica** adotada pelo contribuinte para lançamento do 'valor a pagar' do tributo federal. Poderão ser utilizadas tantas linhas quantas forem necessárias para cada relacionamento.

Antes da apresentação dos arquivos referentes aos relacionamentos entre tributos federais e os códigos das contas contábeis analíticas, o contribuinte deverá necessariamente providenciar:

3.a) A autenticação dos arquivos por meio do programa SVA, que está disponível para cópia no endereço da Receita Federal do Brasil na Internet (www.receita.fazenda.gov.br), na opção 'Empresa >Fiscalização >Arquivos Digitais'.

3.b) Os arquivos serão apresentados em mídia de CD ou DVD e necessariamente deverão estar acompanhados da seguinte documentação:

3.b.1) O Recibo de Entrega dos arquivos de relacionamentos entre tributos federais e os códigos das contas contábeis analíticas, devidamente assinado, onde consta o conteúdo do CD/DVD e o **código alfanumérico de autenticação** gerado pelo SVA.

.....

Em qualquer hipótese, os arquivos digitais especificados neste Termo de Intimação Fiscal serão recebidos condicionalmente e submetidos a testes de consistência. Constatada inobservância as especificações, os arquivos serão devolvidos para correções e aplicadas as penalidades cabíveis previstas em lei."

O Anexo II daquele Termo de Intimação contemplou detalhes acerca do formato de apresentação daqueles arquivos, consistindo em uma espécie de manual de orientações, no estilo "perguntas e respostas", senão vejamos:

"[...] Sobre as informações de relacionamentos entre contas e tributos

8. Qual é o formato de arquivo através do qual devem ser apresentadas as Informações de relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais?

O formato de arquivo para se prestar esta informação é arquivo do tipo 'texto', codificado em ASCII — ISO 8859-1 (Latin-1), onde cada linha do arquivo contém duas informações separadas por vírgula (código ASCII: 44). Cada linha é terminada por um caractere 'CR' (Carriage Return, código ASCII: 13) e um caractere 'LF' (Line Feed, código ASCII: 10).

As informações prestadas em cada linha são as seguintes:

Primeira informação da linha: código do tributo, que é o código de quatro dígitos adotado pela RFB para arrecadação do referido tributo.

Segunda Informação da linha: código da conta analítica, que é o código adotado pelo contribuinte em seu próprio plano de contas para escriturar os lançamentos de apuração do valor devido para o referido imposto. , O contribuinte somente precisa informar aqueles tributos que se aplicam a ele. Por exemplo, se a empresa não é contribuinte do IPI, então não há razão para se informar linhas nesse arquivo referentes aos códigos de arrecadação do IPI.

Por exemplo:

Suponha uma empresa que escreve os lançamentos de apuração do 'valor a pagar' de **Imposto de Renda de Pessoa Jurídica** na conta do PASSIVO CIRCULANTE: 2.002.001 — IRPJ A PAGAR.

O arquivo de relacionamentos deve então conter uma linha informado:

0220, 2.002.001

Isto é, o primeiro valor refere-se ao código do tributo IRPJ (conforme a tabela da RFB de códigos de tributos, disponibilizado na página da RFB, que é o mesmo código utilizado no preenchimento de DARF). O segundo valor refere-se ao código que o contribuinte utiliza em seu plano de contas. Caso o contribuinte tenha utilizado outro código na arrecadação deste tributo, deve-se informar o código utilizado pelo contribuinte.

Apenas o código da conta deve ser informado, não sendo devido informar a descrição da conta.

9. Em quantos arquivos diferentes devo prestar as Informações de relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais?

Geralmente apenas um único arquivo é suficiente para representar todas essas informações, mesmo que o arquivo se refira a diferentes períodos. Ainda que as apurações para determinados tributos ocorram com periodicidade mensal, usualmente trata-se da mesma conta conforme o plano de contas do contribuinte, independentemente do período considerado.

Caso o contribuinte tenha optado por utilizar contas distintas para diferentes períodos (por exemplo, no caso de ter ocorrido uma mudança com o sistema de contabilidade durante o período, onde se constate mudança significativa no plano de contas), neste caso deve-se separar as informações em arquivos diferentes, onde cada arquivo conserva as informações referentes ao mesmo período.

Não é necessário que para cada período de arquivos contábeis exista um arquivo de relacionamentos. É admissível um único arquivo de relacionamentos ainda que a contabilidade esteja separada por período, contanto que o arquivo de relacionamentos abranja a totalidade do período.

10. O plano de contas utiliza códigos não numéricos na identificação das contas. Como devo proceder na indicação dessas contas no arquivo de relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais?

O campo de identificação da conta, a ser apresentado no arquivo de relacionamentos deve trazer exatamente a mesma informação que é utilizada na identificação desta conta conforme o plano de contas da empresa. Portanto, os caracteres não numéricos (como letras, por exemplo) também devem ser informados no arquivo, da forma com que são apresentados no plano de contas.

11. O plano de contas utiliza diferentes contas para expressar os valores devidos para um mesmo tributo. Como devo informar essa situação no arquivo de relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais?

Caso exista mais de uma conta relacionada a um mesmo código de tributo, deve-se utilizar tantas linhas quanto forem necessárias para constar cada uma dessas contas relacionadas ao mesmo código de tributo.

.....

12. Devo informar todas as outras contas referentes ao cálculo do tributo devido?

Não, as únicas contas que devem ser informadas são aquelas referentes ao 'valor a pagar', ou 'valor a recolher'. Normalmente trata-se de contas do PASSIVO CIRCULANTE.

No caso de tributo apurado por estimativa, como é o caso do IRPJ e do CSLL por estimativa, deve-se informar também as respectivas contas de apuração por estimativa, que usualmente encontram-se no ATIVO CIRCULANTE.

13. O plano de contas utiliza uma mesma conta para expressar os valores devidos para diferentes códigos de arrecadação de tributo. Como devo informar essa situação no arquivo de relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais?

Caso uma mesma conta do plano de contas esteja associada a lançamentos de apuração de 'valor a pagar' de mais de um código distinto de tributo, deve-se utilizar tantas linhas quanto forem necessárias para constar cada um desses códigos relacionados ao mesmo código de conta.

.....

14. Quais códigos de tributos devem ser considerados no arquivo de relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais?

O arquivo de relacionamento deve trazer informações referentes aos tributos federais aplicáveis à pessoa jurídica, isto é, dos quais a pessoa jurídica seja responsável pelo recolhimento e pagamento (CIDE, COFINS, CPMF, CSLL, IOF, IPI, ITR, IRPJ, IRRF, PIS).

Os códigos que devem ser listados no arquivo são apenas aqueles que a empresa efetivamente utilizou em seus documentos e declarações referentes aos anos calendários de 2007 e 2008 (ex: DARF, DCTF, entre outros).

Os demais códigos de arrecadação administrados pela RFB não devem ser informados neste arquivo, tais como: taxas do SISCOMEX, juros, lançamentos de ofício, multa por atraso na entrega de declarações, FUNDAF, multas aplicadas ao setor aduaneiro, custas judiciais, etc.

15. Onde obtenho um exemplo de arquivo de relacionamento entre as contas da contabilidade e os tributos federais?

Suponha uma empresa que escrete em seu PASSIVO CIRCULANTE diferentes contas para apuração de 'valor a pagar' dos seguintes tributos: CIDE, COFINS, CSLL, IPI, IRPJ, IRRF, PIS/PASEP. Ela poderia ter utilizado contas como essas (situação hipotética):

02.201.001 — IRRF (SALÁRIOS)

02.201.002 — IRRF (TERCEIROS)

02.201.007 — IRRF (ALUGUEIS)

02.201.009 — IRRF (JUROS/CAPITAL PRÓPRIO)

02.201.010 — IRRF (OUTROS)

02.201.003 — IPI A PAGAR

02.201.004 — IOF

02.201.005 — COFINS A PAGAR

02.201.006 — PIS A PAGAR

02.201.008 — CIDE (REMESSAS)

02.202.001 — IRPJ A PAGAR

02.202.002 — CSLL A PAGAR

Suponha também que esta mesma empresa escrete nas seguintes contas do ATIVO CIRCULANTE os lançamentos referentes ao cálculo por estimativa de alguns tributos:

01.401.001 — IRPJ ESTIMATIVA

01.401.002 — CSLL ESTIMATIVA

Considerando os códigos de arrecadação efetivamente utilizados pela empresa, ela poderia ter prestado um arquivo como o que se segue, com 28 linhas, referente aos anos de 2007 e 2008:

0473, 02.201.001

0561, 02.201.001

0588, 02.201.001

0916, 02.201.010

1097, 02.201.003

1150, 02.201.004

1708, 02.201.002
1840, 02.201.005
1921, 02.201.006
2172, 02.201.005
2362, 01.401.001
2484, 01.401.002
3208, 02.201.007
3746, 02.201.005
3770, 02.201.006
5123, 02.201.003
5952, 02.202.002
5960, 02.201.005
5979, 02.201.006
5987, 02.202.002
8045, 02.201.010
8109, 02.201.006
8496, 02.201.006
8645, 02.201.005
8741, 02.201.008
9453, 02.201.009
9478, 02.201.007”

Conclui-se, então, por evidência, que **não há se falar em desconhecimento** do formato exigido quanto aos “arquivos de relacionamento”, como sustenta o Recorrente.

A respeito do Plano de Contas, o Anexo I do Termo de Intimação Fiscal dispôs sobre o leiaute do respectivo arquivo. Vejamos:

“[...] 4.9.2 Tabela de Plano de Contas

Este arquivo deverá conter o plano de contas completo, composto por todas as contas sintéticas e analíticas que foram movimentadas ou tiveram saldo no período.

Item	CAMPO	Posição Inicial	Tamanho	Formato	OBSERVAÇÕES
1	Data de atualização	1	8	N	Inclusão/Alteração
2	Código da Conta	9	28	C	
3	Tipo de Conta	37	1	C	Preencher com “A” para conta analítica e “S” para sintética, referente ao item 2
4	Código da Conta Totalizadora	38	28	C	Código da conta sintética de nível imediatamente superior
5	Descrição da Conta	66	45	C	

[...]"

Nos autos consta planilha com diversas contas contábeis (fls.19/20), que permite atestar que o contribuinte adotava um Plano de Contas com mais de 2 (dois) níveis, o que certamente levou a autoridade fiscal a exigir o arquivo no formato definido no ADE Cofis nº 15/01, que prevê a relação de contas analíticas e sintéticas. O próprio contribuinte, em resposta à intimação, confirmou tal informação ao detalhar o seu Plano de Contas (fls.26/27 e 29/30), corroborada pelo Balancete de Verificação de dezembro/2007 (fls.31/37).

Verifica-se, ainda, que no Termo de Reintimação Fiscal (fl.17), de 25/08/09, o contribuinte foi intimado a apresentar o *“Arquivo de relacionamento, juntamente com o Recibo de Autenticação”* e, relativamente à contabilidade de 2007, **arquivos digitais com maior detalhamento de níveis**.

Diante do exposto, restou comprovado que as razões fáticas e jurídicas foram devidamente explicitadas no curso do procedimento e no Termo de Verificação Fiscal, não se podendo falar em cerceamento a direito de defesa a implicar nulidade.

Rejeita-se a preliminar de nulidade.

II. Do mérito

Dos “arquivos de relacionamento”

Dispõe o art.113, §3º, do CTN, que *“A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*. Quanto às obrigações principais, o fato gerador deve necessariamente ter sede legal, conforme art.114 do mesmo *codex*: *“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”*.

Assim, o foco, quanto à ocorrência do fato gerador, volta-se obrigatoriamente para a lei. A penalidade apenas subsiste caso a situação fática esteja definida legalmente.

Tal lição aplicada ao caso concreto implica dizer que as autoridades fazendárias podem até requerer os arquivos digitais em formato distinto do definido, por exemplo, nas *“Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos”* e nos *“Documentos de Acompanhamento”* relacionados no Anexo único do ADE Cofis nº 15/01. Entretanto, em caso de descumprimento, a penalidade não pode ser constituída.

Não é demais lembrar que o art.12, I, da Lei nº 8.218/91, apenas se aplica quando os arquivos digitais deixam de ser disponibilizados na forma definida por ato emanado da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou de autoridade designada por seu Secretário, conforme art.11, §§3º e 4º, do mesmo diploma legal. Logo, não há qualquer invalidade na definição do formato (leiaute) pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, haja vista a delegação objeto do art.11, §4º, da Lei nº 8.218/91: *“Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal”*. Não se pode falar, portanto, como sustenta a defesa, em lesão ao princípio da legalidade, pois tal competência decorreu de autorização expressa do legislador.

Em suma, a multa justifica-se na hipótese de o contribuinte, regularmente intimado, deixar de apresentar os arquivos digitais exigidos **na forma padronizada no ADE Cofis nº 15/01** ou em outro ato do **Secretário da Receita Federal do Brasil, ou de autoridade por ele designada, não por decisão de Auditor-Fiscal à frente do procedimento fiscal.**

Isto posto, passa-se à análise dos fundamentos da autuação.

Relativamente ao não atendimento da forma dos “arquivos de relacionamento”, por se tratar de um arquivo com informações de relacionamento entre as contas contábeis e os tributos federais, como se depreende do Anexo II do Termo de Intimação Fiscal, poder-se-ia até considerá-lo como um arquivo cujo objeto seriam registros contábeis, nos termos do art.1º, §1º, do ADE Cofis nº 15/01. Porém, o leiaute de apresentação não foi previsto nos atos expedidos pela RFB, ao menos naqueles que lastrearam a ação fiscal (IN SRF nº 86/01 e ADE Cofis nº 15/01), razão pela qual, por tudo que se disse anteriormente sobre o fato gerador, não pode prosperar a multa com base no fundamento adotado pela fiscalização (art.12, I, c/c art.11, §§3º e 4º, da Lei nº 8.218/91).

A penalidade decorrente do não atendimento do formato de entrega dos “arquivos de relacionamento” também não se sustenta por outra razão.

Conforme IN RFB nº 787, de 19/11/07, as pessoas jurídicas sujeitas à Escrituração Contábil Digital (ECD) transmitem arquivo contendo os livros Diário e Razão, e seus auxiliares, livros Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos, pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22/01/07.

De acordo com o art.6º daquele ato normativo, com a redação conferida pela IN RFB nº 926, de 11/03/09, a apresentação dos livros digitais nos termos preconizados pela IN RFB nº 787/08 supre, **em relação aos períodos posteriores a 31/12/07**, a exigência contida, em relação às mesmas informações, na IN SRF nº 86/01. Vejamos:

“Art. 1º Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.

Art. 2º 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.

Parágrafo único. Os livros contábeis e documentos de que trata o caput deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade

credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007:

I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

~~*§ 1º Fica facultada a entrega da ECD às demais pessoas jurídicas não obrigadas nos termos do caput, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008.*~~

§ 1º Fica facultada a entrega da ECD às demais sociedades empresárias. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

§ 2º As declarações relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exigidas das pessoas jurídicas que tenham apresentado a ECD, em relação ao mesmo período, serão simplificadas, com vistas a eliminar eventuais redundâncias de informação.

Art. 4º A ECD deverá ser submetida ao Programa Validador e Assinador (PVA), especificamente desenvolvido para tal fim, a ser disponibilizado na página da RFB na Internet, no endereço <www.receita.fazenda.gov.br/sped>, contendo, no mínimo, as seguintes funcionalidades:

I - validação do arquivo digital da escrituração;

II - assinatura digital;

III - visualização da escrituração;

IV - transmissão para o Sped;

V - consulta à situação da escrituração.

Art. 5º A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

§ 1º Nos casos de extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação, a ECD deverá ser entregue pelas pessoas jurídicas extintas, cindidas, fusionadas, incorporadas e incorporadoras até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

§ 2º O prazo para entrega da ECD será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia fixado para entrega da escrituração. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.056, de 13 de julho de 2010)

§ 3º Excepcionalmente, em relação aos fatos contábeis ocorridos entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de maio de 2009, o prazo de que trata o § 1º será até o último dia útil do mês de junho de 2009. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

§ 4º Excepcionalmente, em relação aos fatos contábeis ocorridos entre 1º de janeiro de 2009 e 30 de junho de 2010, o prazo de que trata o caput e o § 1º será até o dia 30 de julho de 2010. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.056, de 13 de julho de 2010)

§ 5º A obrigatoriedade de entrega da ECD, na forma prevista no § 1º, não se aplica à incorporadora, nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011)

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)

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.

Art. 11. Fica aprovado o Manual de Orientação do Leiaute da ECD constante do Anexo Único.” (destaquei)

Logo, com relação às informações relativas ao ano-calendário 2008, considerando a transmissão de ECD ao Sped (“Recibo de Entrega de Livro Digital” - fl.65), a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expressou entendimento de que a transmissão de Escrituração Contábil Digital supre as exigências contidas na IN SRF nº 86/01.

Pelas razões acima, **não subsiste o lançamento com relação ao ano-calendário 2008**, vez que o outro fundamento (arquivo do Plano de Contas detalhado em apenas dois níveis) refere-se exclusivamente ao ano-calendário 2007, como se depreende do Termo de Reintimação Fiscal (fl.17), *in verbis*:

[...] REINTIMAMOS o contribuinte, acima identificado, apresentar os arquivos digitais, abaixo indicados, acompanhados da respectiva documentação, no prazo de 5 (CINCO) dias:

1 - Novos arquivos de folha de pagamento – MANAD – contendo o Bloco K200, juntamente com o recibo de validação e entrega SVA;

2- Arquivo de relacionamento, juntamente com o Recibo de Autenticação e Entrega SVA;

3 - Relativamente à contabilidade em 2007, a apresentada em resposta à primeira intimação continha apenas 2 níveis. Portanto, fica reintimado a apresentar Contabilidade com maior detalhamento de níveis.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 03 (três) vias de igual forma e teor, assinado por mim, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cuja ciência e cópia do contribuinte se dará por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR).” (destaquei)

Do Plano de Contas

A alegação da defesa, de que inexistiria vedação para a apresentação de arquivo digital de Plano de Contas com apenas dois níveis, não prospera à luz do que restou padronizado no Anexo único do ADE Cofis nº 15/01, expedido por expressa autorização legal.

Nas “Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos”, objeto daquele Anexo, estabeleceu-se o seguinte formato, reproduzido no Anexo I do já referido Termo de Intimação Fiscal:

<i>Item</i>	<i>CAMPO</i>	<i>Posição Inicial</i>	<i>Tamanho</i>	<i>Formato</i>	<i>OBSERVAÇÕES</i>
1	Data de atualização	1	8	N	Inclusão/Alteração
2	Código da Conta	9	28	C	
3	Tipo de Conta	37	1	C	Preencher com “A” para conta analítica e “S” para sintética, referente ao item 2
4	Código da Conta Totalizadora	38	28	C	Código da conta sintética de nível imediatamente superior
5	Descrição da Conta	66	45	C	

Em que pese o acórdão recorrido entender que o ADE Cofis nº 15/01 não trouxe exigências quanto ao Plano de Contas, constava do item 4.9.2 (“Tabela de Plano de Contas”) não apenas as observações referentes aos itens 3 e 4, contempladas na tabela acima, mas textualmente que o “...arquivo deverá conter o plano de contas completo, composto por todas as contas sintéticas e analíticas que foram movimentadas ou tiverem saldo no período”.

Assim, o Plano de Contas, ao ser apresentado digitalmente com apenas 2 (dois) níveis, estava em total desacordo com a padronização regularmente estabelecida pelo Fisco, vez que o contribuinte, no **ano-calendário 2007**, optou por um detalhamento de contas com mais de dois níveis, conforme documentação acostada pela fiscalização, conforme dito anteriormente, em especial o Balancete de Verificação levantado ao final daquele ano (fls.31/37).

Quanto à alegação de que a IN RFB nº 787/07 dispõe que o Plano de Contas deveria ser elaborado conforme as necessidades da pessoa jurídica, em momento algum a fiscalização discordou de tal tese. Ao contrário, tendo conhecimento de que o contribuinte valeu-se de contas contábeis detalhadas em mais de dois níveis, opção supostamente adotada em razão de suas necessidades, requereu a apresentação do respectivo arquivo digital com tais contas analíticas, nos termos do ADE Cofis nº 15/01.

Acerca do entendimento supostamente pacificado no CARF, de que a multa seria exigível apenas quanto à falta de entrega de arquivos cuja forma estivesse expressamente padronizada pelo Fisco federal, vale reiterar que a penalidade lastreou-se exatamente no descumprimento da obrigação de apresentação do Plano de Contas no padrão estabelecido no Anexo único do ADE Cofis nº 15/01.

A respeito das alegações de desproporcionalidade e falta de razoabilidade da penalidade, mormente porque o contribuinte não teria causado qualquer embaraço à fiscalização, assertiva que pode ser contestada à luz do Termo de Verificação Fiscal, em que se afirmou que “tais fatos inviabilizaram o processamento das referidas informações por parte dos sistemas da SRFB”, não podem ser acolhidas em razão da expressa previsão legal da penalidade, que não pode ser afastada no âmbito administrativo, nem mesmo por razões de inconstitucionalidade, como apregoa a Súmula CARF nº 02 (“O CARF não é competente para

se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”). Por igual razão, não se acolhe o argumento de que a autuação seria insubsistente por ter efeito confiscatório.

Também não se admite o pedido de relevação da penalidade com base em dispositivo mencionado pelo Recorrente (art.4º, II, do Decreto-lei nº 1.042/69), até mesmo porque competente para tal decisão seria o Sr. Ministro de Estado da Fazenda¹.

Com a comprovação de que o arquivo digital relativo ao Plano de Contas **não** foi apresentado em consonância com a legislação tributária, **a multa foi aplicada nos termos da legislação vigente à época do lançamento.**

Por fim, passa-se à análise dos supostos efeitos da edição da recente 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 cinqüenta 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:

¹ Art 4º O Ministro da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá releva penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais atendendo:

I - A erro ou ignorância escusável do infrator, quanto a matéria de fato;

II - A equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade pode ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal.

§ 2º O Ministro da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui.

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, convivía 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 escoreta 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).

Note-se que a **conduta** de deixar de apresentar arquivos digitais na forma (leiaute) preconizada pela RFB (art.12, I, da Lei nº 8.218/91) **não** foi objeto do art.57 da MP nº 2.158-35/01. Tal falta, entretanto, **não** autoriza a aplicação do art.106, II, “a”, do CTN (“*A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a)*

quando deixe de defini-lo como infração;”), a processos pendentes, como no caso em análise, em que foi imposta multa com base no art.12, I, da Lei nº 8.218/91.

Não se depreende da nova redação da MP nº 2.158-35/01 que o legislador tenha visado simplesmente não mais considerar aquela conduta como contrária à lei tributária. Na realidade, o fato de a Lei nº 12.766/12 não definir sanção para a conduta descrita no art.12, I, da Lei nº 8.218/91 justifica-se no contexto em que foi editada.

Ao contrário do que ocorria anteriormente, quando os arquivos digitais eram entregues diretamente à autoridade fiscal, que então procedia à verificação de sua consistência com leiautes previamente estabelecidos pelo Fisco, por exemplo, no ADE Cofis nº 15/01; com a implementação da Escrituração Contábil Digital (ECD), tal situação, para quem a utiliza, simplesmente não mais é possível de ocorrer, dada a submissão, pelo próprio contribuinte, do arquivo digital a um Programa Validador e Assinador (PVA), conforme dispõe o art.4º da IN RFB nº 787/07:

Art. 4º A ECD deverá ser submetida ao Programa Validador e Assinador (PVA), especificamente desenvolvido para tal fim, a ser disponibilizado na página da RFB na Internet, no endereço <www.receita.fazenda.gov.br/sped>, contendo, no mínimo, as seguintes funcionalidades:

I - validação do arquivo digital da escrituração;

II - assinatura digital;

III - visualização da escrituração;

IV - transmissão para o Sped;

V - consulta à situação da escrituração.

Para fins de incidência da retroatividade benigna (v.g., art.106, II, “a”, do CTN), a conduta pretérita deve ser passível de prática sob a vigência da nova lei. Não fosse assim, como se nota no presente caso, o progresso tecnológico, a alterar a maneira de validação de arquivos digitais, acompanhado corretamente de uma alteração normativa, implicaria necessariamente anistia. Em outros termos, a inovação quanto à forma de determinado contribuinte disponibilizar arquivos digitais à fiscalização, agora tendo que submetê-los a programa que o valide, sob pena de rejeição, não implica necessariamente que sua conduta anterior, de entrega dos arquivos em desconformidade com a ordem tributária vigente, deixe de ser sancionada.

Também, considerando as disposições do art.2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro⁴ (“*A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*”), não se vislumbra revogação tácita do art.12 da Lei nº 8.218/91, com a vigência da Lei nº 12.766/12. O art.57 da MP nº 2.158-35/01 não se mostra incompatível com o art.12, I, da Lei nº 8.218/91, também não se podendo concluir pela inteira regulação da matéria, como visto anteriormente.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para **excluir** o valor de R\$ 755.694,64

Processo nº 12898.001737/2009-18
Acórdão n.º **1103-000.841**

S1-C1T3
Fl. 340

(setecentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e noventa e quatro reais e sessenta e quatro centavos), relativamente à penalidade concernente ao ano-calendário 2008.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Redator Designado.

Rendo minhas homenagens ao ilustre relator, Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, que, como de hábito, deduziu seu voto com brilhantismo que lhe é próprio.

Minha única divergência com a inteligência do ilustre relator diz respeito ao alcance das normas apenatórias introduzidas pela Lei 12.766/12 (art. 8º), ao alterar o art. 57 da Medida Provisória (MP) 2.158/01. No caso em dissídio, a questão que remanesce se limita ao ano-calendário de 2007.

É lição sobranceira da boa hermenêutica que a *mens legislatoris* não se confunde nem absorve a *mens legis*, conquanto aquela informe elemento de denodo no alcance da *mens legis*.

A Medida Provisória 575/12 foi convertida na Lei 12.766/12, mas o art. 8º desta não figurava naquela. O art. 8º da referida lei teve origem na Emenda 65, de autoria do Deputado Federal Jerônimo Goergen (PP-RS), como se viu do voto do relator. A Emenda 65 foi acolhida, mas com mudanças, no Parecer Final da Comissão Mista do Congresso Nacional. A Emenda 65 teve como justificativa⁵:

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.

Já, a justificativa constante no Parecer Final⁶, com a redação alterada da Emenda 65, e que figurava como art. 9º do Projeto de lei de conversão da MP 575/12, era:

Quanto à primeira alteração, 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.” (grifos nossos)

5

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4E72771EEA8984C0892E5DA63010FF66.node1?codteor=1039820&filename=EMC+65/2012+MPV57512+%3D%3E+MPV+575/2012

6

Vejamos como ficou a redação do art. 57 da MP 2.158/01 com a redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12 (e que tem a mesma dicção do apresentado no Parecer Final do Projeto de lei de conversão da MP 575/12):

Art. 8º. O art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

*“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) (grifos nossos)

Os arts. 11 e 12, da Lei 8.218/91, com as alterações do art. 72 da MP 2.158/01, preveem:

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. 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;

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) (grifos nossos)

Como visto, a justificativa presente (conducente à *mens legislatoris*) no Parecer Final do projeto de conversão em lei da MP 575/12 fala de escrituração digital. É um elemento contributivo na busca da *mens legis* (finalidade ou intenção da lei).

No âmbito do Sped (Sistema Público de Escrituração Digital), a Receita Federal instituiu a ECD (Escrituração Contábil Digital), com a IN RFB 787/07 (arts. 1º e 2º), e que compreende os livros Diário, Razão e seus auxiliares, o livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Já o art. 11 da Lei 8.218/91, ao versar sobre sistemas de processamento eletrônico de dados, para escrituração contábil e fiscal, fala, inclusive, de arquivos digitais e sistemas.

Pode-se dizer que os bens jurídicos tutelados pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a alteração dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12 compreendem aqueles tutelados pelo art. 12 da Lei 8.218/91. Em ambos os casos, a norma apenatória visa tutelar a apresentação dos livros contábeis e fiscais, escriturados eletrônica ou digitalmente.

Nessa linha também foi o entendimento extraído pelo ilustre relator, com a diferença de que, para o relator, há identidade de bens tutelados entre a novel norma legal e o art. 12, II e III, da Lei 8.218/91, escapando desse alcance o inciso I do art. 12 dessa lei.

A *mens legis* é (in)formada também pela abertura semântica e cognitiva ao ambiente, pelos acopladores estruturais do sistema jurídico (que são conformados na interpretação sistemática, na finalidade, nos conceitos abertos, etc.), que “controlam” os dados e os convertem em concepções jurídicas, como fala Niklas Luhmman. O sistema do direito é operacionalmente fechado ao ambiente, essencial à segurança jurídica; a abertura ao ambiente é semântica e cognitiva, havendo o controle e conversão dos dados ao sistema pelos acopladores estruturais, como destaca o consagrado jusfilósofo citado.

Aqui, a interpretação finalística e mesmo sistemática, que conformam os acopladores estruturais do sistema jurídico, fechando-o operacionalmente ao ambiente, não interdita a abertura semântica e cognitiva ao ambiente da expressão “escrituração digital” para compreender os livros contábeis e fiscais vertidos em meio magnético, a que se refere o art. 11 da Lei 8.218/91. Ou seja, a *abertura semântica e cognitiva* da expressão “escrituração digital” utilizada pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 *permite*, nos termos postos, *compreender os livros contábeis e fiscais em meio magnético referidos pelo art. 11 da Lei 8.218/91*.

Diante da *abertura semântica e cognitiva* da expressão “escrituração digital” do art. 57 da MP 2.158/01 com a redação dada pelo art. 8º da Lei 12.766/12, “reconduzida” pela ou conciliada com a finalidade dessa norma e com o microsistema que ela integra, não me parece razoável que somente a tutela do bem jurídico na forma do inciso I do art. 12 da Lei 8.212/91 esteja fora do alcance daquela norma. Dito melhor, parece-me irrazoável não se ter por compreendido no art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12 *o art. 12 da Lei 8.218/91* (que adota seu antecedente art. 11 como materialidade com qualificação negativa, *i.e.*, a inobservância do art. 11 como materialidade positiva).

A rigor, para o caso vertente, o bem jurídico tutelado pelo art. 12 da Lei 8.218/91 é a apresentação adequada dos livros contábeis, por meio de arquivos digitais ou sistemas: os incisos I a III do art. 12 dessa lei só especificam a forma pela qual a tutela desse bem jurídico é exercida. Esse mesmo bem jurídico é tutelado pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12, no caso, a escrituração digital contábil (livros contábeis, na forma digital, atualmente pela ECD); os incisos I a III do art. 57 especificam a forma de tutela desse bem jurídico.

De mais a mais, o fato de a ECD se sujeitar a um programa validador e assinador, o PVA, aprovado atualmente pela IN RFB 848/08 (PVA Sped Contábil 1.0), não significa restringir o alcance do art. 57 da MP 2.158/01. Até porque a questão do programa validador e assinador é elemento accidental, diante da norma legal que prevê as formas de exercício da tutela do bem jurídico.

A conclusão, portanto, é a de que o art. 12 da Lei 8.218/91 foi revogado tacitamente pelo art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12, conforme a parte final do § 1º do art. 2º do Decreto-lei 4.657/42 – a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (nova nomeação dada pela Lei 12.376/10).

Alerte-se que não se está aqui a versar sobre penalidades por falta de apresentação ou sua apresentação com informações incorretas ou omitidas de DIPJ, DCTF, DIRF e Dacon, de que trata o art. 7º da Lei 10.426/02. A especificidade desta norma legal para tais declarações é de tal ordem que não atrai o art. 57 da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12. O contexto da materialidade fática e jurídica ora versada é bem diverso. De toda forma, não cabe aqui me estender sobre penalidades diversas da que estão em jogo.

A infração cometida pela recorrente, em relação ao ano-calendário de 2007, foi a apresentação do plano de contas, em apenas dois níveis. Pelo Termo de Intimação Fiscal (item 4.9.2), a apresentação era do arquivo contendo o plano de contas completo, composto por todas as contas sintéticas e analíticas que foram movimentadas ou tiveram saldo no período, sendo que a recorrente adotara plano de contas com mais de dois níveis, como permite ver a planilha com a diversas contas contábeis (fls. 19 e 20). E o Termo de Reintimação (item 3) previu, para o ano-calendário de 2007, a apresentação da contabilidade (plano de contas) com maior detalhamento de níveis.

Posto isso, a infração em causa fica compreendida no tipo do art. 57, III, da MP 2.158/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/12:

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:

[...]

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. (grifos nossos)

No caso, havia sido infligida à recorrente, a pena do art. 12, I, da Lei 8.1218/91:

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

Processo nº 12898.001737/2009-18
Acórdão n.º **1103-000.841**

S1-C1T3
Fl. 346

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; (grifos nossos)

Do quadro exposto, tem aplicação o art. 106, II, “c”, do CTN (retroatividade benigna, em matéria apenatória).

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso, quanto ao ano-calendário de 2007, para reduzir a pena ao resultado da aplicação de 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da escrituração incompleta, entendido o faturamento como a receita decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata.