



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

Processo nº 15540.000169/2009-76
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1402-001.829 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2014
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARTA GOIÁS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO DIGITAL. INTIMAÇÃO FISCAL PARA APRESENTAÇÃO. PESSOAS JURÍDICAS NÃO OPTANTES PELA ESCRITURAÇÃO DIGITAL ATÉ 31/12/2007. IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DA APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS PELA AUTORIDADE FISCAL.

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. Assim, até 31/12/2007, a disponibilização da contabilidade em meio magnético só era obrigatória para as pessoas jurídicas que adotavam esta modalidade de controle e armazenamento de informações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Leonardo Mendonça Marques.

Relatório

O Presidente da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, em razão do duplo grau de jurisdição, recorre de ofício, em conformidade com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 82/86, que julgou procedente a impugnação, interposta pela contribuinte, declarando a exoneração do crédito constituído pelo Auto de Infração de fls. 03/16.

Contra CARTA GOIÁS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 03.752.385/0001-31, com domicílio fiscal na cidade de Niterói, Estado do Rio de Janeiro, na Rua Visconde de Sepetiba, nº 935, Sala 1411, Bairro Centro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói - RJ, em decorrência dos trabalhos de fiscalização, foi lavrado Auto de Infração para aplicação da multa administrativa em razão da falta de entrega de arquivos digitais, com ciência por AR, em 16/04/2009 (fl. 03), exigindo um crédito tributário no valor de R\$ 3.641.555,92, a título de multa administrativa calculada a 0,02% por dia de atraso, limitada a 1% da receita bruta correspondente ao ano-calendário de 2009.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver a necessidade de aplicar a multa administrativa regulamentar equivalente a 0,02% por dia atraso, nos limites estabelecidos em legislação própria, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas, dos anos-calendário 2005 a 2007, conforme descrição pormenorizada constante do Termo Complementar à Descrição dos Fatos. Infração capitulada nos arts. 11 e 12 e inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e reedições.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo Complementar à Descrição dos Fatos (fls. 05/16), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ação fiscal iniciou-se co o Termo de Início de Fiscalização lavrado em 11 de junho de 2008, no qual foi solicitada a apresentação dos livros contábeis e fiscais, assim como de diversos documentos que instruiriam o procedimento fiscal;

- que em 15/07/2008 a interessada foi intimada (fls. 24) a apresentar, no prazo de 20 dias, os arquivos magnéticos relativos aos anos de 2005, 2006 e 2007. A intimação esclarecia que os referidos arquivos deveriam atender às condições impostas pela IN SRF 86, de 22/10/2001, e pelo Ato Declaratório Cofis 15, de 23/10/2001;

- que, cientificada em 22/07/2008, a interessada elaborou a carta resposta de fls. 28/29 na qual afirma que para os períodos anteriores a agosto de 2007 suas informações não estariam compatibilizadas com a IN SRF 86 /2001. Justifica tal fato explicando que a empresa só teria sido habilitada pela Receita Estadual do Rio de Janeiro a utilizar controles

eletrônicos em 03/09/2007. Por fim, solicita dilação de prazo para atendimento da solicitação fiscal;

- que, em 07/10/2008, foi lavrado novo termo de intimação (fls. 30) no qual foram reiterados os pedidos já feitos anteriormente. Não havendo a interessada, mais uma vez, atendido às solicitações que lhe foram feitas, em 16/04/2009 foi formalizada a autuação de que trata o presente, relativa à multa isolada pela não apresentação dos arquivos eletrônicos de registro e controle da contabilidade da pessoa jurídica. Os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento foram os arts. 11 e 12 da Lei 8.218/91, com as alterações promovidas pela MP 2.158/2001;

- que a multa lançada foi de 0,02% por dia de atraso, limitada a 1% da receita bruta anual.

Em sua peça impugnatória de fls. 53/70, instruída pelos documentos de fls. 71/74, apresentada, tempestivamente, em 14/05/2009, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência dos Autos de Infrações, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que conforme IN 86, de 22/10/2001, apenas as empresas que utilizam o sistema eletrônico de escrita estariam obrigadas a fornecer informações em arquivos digitais. Já que não utilizava, a obrigatoriedade não a atingia;

- que a interessada não se enquadrava na hipótese prevista pela IN SRF 86/2001, que serviu de fundamento a autuação, pois a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro só autorizou a utilização de controles contábeis magnéticos a partir de 03/09/2007;

- que a vultosa quantia exigida a título de multa ofende aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do nãoconfisco;

- que, portanto, é incabível a vinculação de multa à receita bruta ;

- que, constitui *bis in idem* a majoração do percentual de multa em função dos dias de atraso no cumprimento da obrigação acessória.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, através do Acórdão nº 12-37.413, de 26/05/2011, declararam a procedência da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a exigência da impugnada tem como objeto a multa estabelecida pelos artigos 11 e 12, inciso III, da Lei 8.218/91, com a redação estabelecida pelo art. 72 da Medida Provisória 2.15834/ 2001;

- que a multa foi lançada em face de a interessada, apesar de intimada e reintimada, não ter apresentado os arquivos magnéticos de controle e registro de sua contabilidade referente aos anos de 2005, 2006 e 2007;

- que em sua petição, a impugnante não nega os fatos a ela imputados. Alega, porém, que não possuía escrituração digital e que, portanto, não estava obrigada a fornecer suas informações contábeis e fiscais sob formato eletrônico;

- que, procedem as alegações de defesa, senão vejamos, em coerência com as informações que espontaneamente prestou nas declarações de rendimentos dos anos de 2005,

2006 e 2007 (fls. 79, 80 e 81), ao longo da auditoria a interessada sinalizou que não mantinha sua contabilidade em meio magnético. Tal circunstância não foi contestada e nem sequer comentada pela auditoria, que limitou-se a, por mais de uma vez, solicitar o fornecimento dos arquivos eletrônicos;

- que, por outro lado, da leitura da Lei 8.218/91, com a redação que lhe foi dada pela MP 2.15834/ 2001, depreende-se que a obrigatoriedade estipulada por esta norma é a de que as pessoas jurídicas que utilizem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil mantenham os respectivos arquivos magnéticos e, se instadas, disponibilize-os à RFB;

- que a lei não obriga a adoção de escrituração contábil eletrônica, todavia, estabelece que se escolhida esta modalidade de armazenamento e registro de informações, os arquivos magnéticos devem ser mantidos e disponibilizados nos prazos e formas estipulados pela legislação sob pena de imputação das multas de que trata o art. 12 da Lei 8.218/91;

- que, assim, se a interessada não fazia uso de escrituração eletrônica nos anos de 2005 a 2007, como informou em suas declarações de rendimentos e ao longo da auditoria, não estava obrigada a apresentá-la ao fisco, fato este que, definitivamente, afasta a exigência em foco;

- que, vale registrar que a realidade legislativa retratada para os anos de 2005 a 2007, que é a de interesse no caso dos autos, se alterou a partir de 2008. O Decreto 6.022, de 2007, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e a IN 787/2007, alterada pelas INs 825/2008 e 926/2009 instituiu a Escrituração Contábil Digital, obrigatória, em 2008, para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real e a acompanhamento tributário diferenciado e, a partir de 2009, para todas as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real;

- que à vista do exposto, considerando que a interessada informou, nas DIPJs relativas aos anos de 2005 a 2007, que não elaborava sua contabilidade em meio magnético; que nos anos em foco tal modalidade de controle e registro contábil lhe era facultativa e, ainda, que a não adoção de escrituração eletrônica não foi fato contestado pela auditoria, concluo por afastar a multa de que trata o presente.

A presente decisão está consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CONTABILIDADE EM MEIO MAGNÉTICO. APRESENTAÇÃO.
Até 31/12/2007, a disponibilização da contabilidade em meio magnético só era obrigatória para as pessoas jurídicas que adotavam esta modalidade de controle e armazenamento de informações.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Deste ato, por força do recurso necessário, a Presidência da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da

Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Como se depreende do relatório, o presente processo trata de exigência fiscal que teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver a necessidade de aplicar a multa administrativa regulamentar equivalente a 0,02% por dia atraso, nos limites estabelecidos em legislação própria, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para apresentação dos arquivos magnéticos e sistemas, dos anos-calendário 2005 a 2007, conforme descrição pormenorizada constante do Termo Complementar à Descrição dos Fatos. Infração capitulada nos arts. 11 e 12 e inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e reedições.

A autoridade julgadora de primeira instância firmou o entendimento que a peça impugnatória seria procedente sob o argumento de que até 31/12/2007, a disponibilização da contabilidade em meio magnético só era obrigatória para as pessoas jurídicas que adotavam esta modalidade de controle e armazenamento de informações.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a decisão processada pelos membros de primeira instância, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável à hipótese submetida à sua apreciação. Senão vejamos.

De acordo com a legislação de regência sobre o assunto, 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. Assim, até 31/12/2007, a disponibilização da contabilidade em meio magnético só era obrigatória para as pessoas jurídicas que adotavam esta modalidade de controle e armazenamento de informações.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa se for compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

O Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, passa cotidianamente por diversas alterações de ordem normativa, gerando, pois uma nova visão sobre diferentes assuntos, visto que o princípio da legalidade, sendo pedra angular do

Direito Público não pode se afastar da realidade fática dos mais variados acontecimentos envolvendo o interesse público e a administração.

Como visto, o dever instrumental da manutenção dos arquivos magnéticos pela pessoa jurídica é obrigação acessória, instituída no interesse da fiscalização dos tributos. E não é por demais lembrar que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária, nos exatos termos do art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. O fato gerador dessa obrigação principal (penalidade) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Não há dúvidas, que a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que instituiu o dever instrumental de manutenção dos arquivos magnéticos, assim disciplinou a imposição da penalidade a essa obrigação vinculada:

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 poderá expedir os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados.

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.

Como visto, o fato gerador da multa é o próprio não atendimento às intimações da contribuinte quanto à apresentação dos documentos solicitados ou os apresentarem de maneira incorreta, com inobservância da forma estabelecida para apresentação dos arquivos e sistemas solicitados, ocorrendo exatamente no momento em que inadimplida referida prestação.

É de se registrar, que referida hipótese de incidência permaneceu inalterada, mesmo quando das modificações introduzidas na Lei nº 8.218, de 1991, por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que veio tratar de outros aspectos materiais da obrigação tributária assim surgida. Veja-se abaixo, conforme a nova redação dos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991:

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.

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.

Por outro lado é importante se observar, que a Lei nº 12.766, de 2012, alterou a redação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, que passou a ser:

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.

Da mesma forma é importante a leitura do Parecer Normativo nº 03, de 2013, principalmente nos itens abaixo transcritos:

4.1. O legislador poderia ter dado nova redação ao art. 72 da MP nº 2.158-35, de 2001, o qual deu a atual redação dos arts. 11

e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, em vez de ter alterado o art. 57 da MP. Se não o fez, chega-se à conclusão que tais dispositivos continuam vigentes, com exceção das situações de incompatibilidade com o novo art. 57. Isso tendo em vista o critério cronológico, já que eles têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas. Analisam-se de forma comparada, portanto, os elementos do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, com os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991;

4.2. No elemento pessoal, o sujeito passivo da Lei nº 8.218, de 1991, é a pessoa jurídica que utiliza sistema eletrônico de processamento de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal. Já a multa da Lei nº 12.766, de 2012, não possui delimitação. É apenas o sujeito passivo, ou seja, qualquer um cuja conduta contrária ao direito enseje a sanção.

4.3. O elemento material possui verbos distintos. Enquanto a nova lei fala em “**deixar de apresentar**” declaração demonstrativo ou escrituração digital, ou os “apresentar com incorreções ou omissões”, a Lei nº 8.218, de 1991, traz, no art. 11, a conduta esperada, que é “**manter à disposição**” os respectivos arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas destinatárias da conduta: os “**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 multa é pela sua inobservância.

4.4. Na literalidade do disposto na Lei nº 12.766, de 2012, a multa é para aqueles sujeitos, quaisquer que sejam, que não apresentem ou o façam incorreta ou intempestivamente declaração, demonstrativo ou escrituração digital. Eles não apresentam, mas possuem a escrituração eletrônica. Já a Lei nº 8.218, de 1991, é para aquelas pessoas jurídicas que nem mantêm os arquivos digitais e sistemas à disposição da fiscalização de maneira contínua. Objetivamente a infração ocorre (seu “fato gerador”) com a não apresentação, apresentação incorreta ou intempestiva, mas os elementos materiais são distintos.

4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Ressalte-se que a falta de existência de comprovação da falta de escrituração digital de maneira contínua quando seja obrigatória (caso da Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo) deve ser demonstrada e comprovada.

4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação

ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

4.7. Caso tais arquivos não sejam apresentados pela pessoa jurídica **na forma** que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, **aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991**. Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.

4.8. Desse modo, não houve revogação dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Eles continuam em vigência juntamente com o novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

(ii) Como interpretar o prazo de quarenta e cinco dias a que se refere o inciso II da atual redação do art. 57?

5. Quanto ao prazo definido no inciso II do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, (45 dias), conforme a regra-matriz contida no quadro do item 4, ele tem como único objetivo delimitar o aspecto temporal da multa da Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, ele não se aplica a quaisquer outras situações da RFB que não a entrega de arquivos digitais² ou a prestação de esclarecimentos sobre eles. A permissão geral de a RFB dispor sobre prazos para o cumprimento de obrigações acessórias contida no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1991, subsiste. A sua menção no **caput** do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, teve por objetivo simplesmente dar a base legal de exigência da obrigação acessória específica, não tendo o condão de extrapolar o prazo a situações outras que não a prevista no **caput** do novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.

5. Quanto ao prazo definido no inciso II do atual art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, (45 dias), conforme a regra-matriz contida no quadro do item 4, ele tem como único objetivo delimitar o aspecto temporal da multa da Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, ele não se aplica a quaisquer outras situações da RFB que não a entrega de arquivos digitais ou a prestação de esclarecimentos sobre eles. A permissão geral de a RFB dispor sobre prazos para o cumprimento de obrigações acessórias contida no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1991, subsiste. A sua menção no **caput** do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, teve por objetivo simplesmente dar a base legal de exigência da obrigação acessória específica, não tendo o condão de extrapolar o prazo a situações outras que não a prevista no **caput** do novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. (Retificado no DOU de 15/07/2013, Seção 1, pág. 127)

5.1. Esse prazo de quarenta e cinco dias é meramente o aspecto temporal da regra-matriz da nova multa, subordinada ao aspecto material (deixar de apresentar, nos prazos fixados, declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para

prestar esclarecimentos), e não se aplica para a intimação para apresentar recibo ou comprovante de entrega ou número de identificação dos arquivos digitais, desde que não implique prestar esclarecimentos.

5.2. Analisa-se o prazo de que trata o art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, também encontrado no art. 34 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. A redação da Lei é a seguinte:

Art.19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

5.2.1 O dispositivo acima transcrito trata de procedimento para o início da fiscalização. É a situação em que ela exige, no prazo de vinte dias, a apresentação de informações e documentos necessários ao procedimento fiscal. Segundo o § 1º, se os fatos estiverem registrados na escrituração contábil ou fiscal, o prazo é reduzido para cinco dias úteis.

5.2.2. O prazo tratado no item 5 derroga o prazo definido no art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, em relação à apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital, ou à prestação de esclarecimentos sobre eles. Caso o procedimento fiscal demande tais arquivos digitais ou determine que sejam prestados esclarecimentos, para eles deverá ser dado o prazo de quarenta e cinco dias. Note-se que se a fiscalização tiver outros esclarecimentos ou documentos que não se enquadrem naqueles descritos na nova redação do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, continua prevalecendo o prazo de vinte dias para esses outros esclarecimentos ou documentos.

5.2.3. Tal conclusão decorre de uma interpretação sistêmica da norma. Apesar de se tratar de um prazo do procedimento fiscal de fiscalização, a existência de uma norma de conduta só tem eficácia se houver uma norma sancionatória. De nada adiantaria intimar o sujeito passivo a apresentar os arquivos no prazo de cinco dias úteis (§ 1º), se o seu descumprimento enseja

a aplicação da multa do novo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. E, para se configurar o fato gerador no mundo fenomênico, todos os aspectos da hipótese abstrata da regra-matriz da multa devem ocorrer. Dentre esses aspectos, há o temporal, que exige uma intimação para apresentar a documentação no prazo mínimo de quarenta e cinco dias. Se essa intimação com esse prazo não ocorre, tampouco ocorre o fato gerador da multa. A norma de conduta se tornaria inócua.

5.2.4. Se o registro se der em escrituração contábil ou fiscal física, aplica-se o prazo de cinco dias úteis do § 1º.

5.2.5. Seguindo o mesmo raciocínio que consta do item 5.1, a exigência de recibo ou comprovante de entrega é distinto de exigir o arquivo ou o esclarecimento de determinada questão. Nessa situação continua aplicando-se o prazo de 20 dias a que se refere o **caput**.

5.3. O prazo de quarenta e cinco dias serve apenas para a situação em que se exige a apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos feitos pela autoridade fiscal. Não há consequência nos prazos ordinários de entrega de arquivos digitais contidos em ato normativo (legal ou infralegal). Não ocorrendo nenhuma intimação, continua vigente toda a sistemática dos prazos para entrega desses arquivos, que podem ensejar a cobrança da multa do inciso I do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pelo atraso na entrega.

5.4. A intimação para apresentar os arquivos digitais ou prestar esclarecimentos deve ser no mínimo de quarenta e cinco dias. Caso esse prazo não seja cumprido e seja feita uma reintimação, ela não precisa ser de quarenta e cinco dias. Pode ser de um prazo inferior. O importante é que o prazo em conjunto seja superior a quarenta e cinco dias. A propósito, em caso de reintimação, aplica-se à multa do novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, as mesmas conclusões da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 20, de 13 de setembro de 2012:

Quando o sujeito passivo cumpre a reintimação para apresentar arquivos digitais, mesmo que não tenha cumprido a intimação original, não incide a multa do art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218, de 1991.

Nos casos em que não sejam apresentados os arquivos, ou os sejam intempestivamente à intimação originária sem ter havido reintimação, incide a multa em tela.

Havendo a reintimação, e ela também seja descumprida, incide a multa, cujo termo inicial para calculá-la é a última intimação.

5.5. Logo, o prazo de 45 dias do inciso II do art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001, é o aspecto temporal da multa do **caput** desse artigo, aplicando-se apenas à intimação para apresentar arquivos digitais ou para prestar esclarecimentos sobre eles.

A interpretação 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 nº 8.218, de 1991. 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 nº 12.766, de 2012 permite, nos termos postos, compreender os livros contábeis e fiscais em meio magnético referido pelo art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.

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 nº 12.766, de 2012, “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 nº 8.212, de 1991 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 nº 12.766, de 2012 o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

A rigor, para o caso vertente, o bem jurídico tutelado pelo art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991 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 nº 12.766, de 2012, 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.

Contudo, neste processo, a multa foi lançada em face de a interessada, apesar de intimada e reintimada, não ter apresentado os arquivos magnéticos de controle e registro de sua contabilidade referente aos anos de 2005, 2006 e 2007.

É de se ressaltar, que em sua petição, a contribuinte não nega os fatos a ela imputados. Alega, porém, que não possuía escrituração digital e que, portanto, não estava obrigada a fornecer suas informações contábeis e fiscais sob formato eletrônico.

É de se observar que em coerência com as informações que espontaneamente prestou nas declarações de rendimentos dos anos de 2005, 2006 e 2007 (fls. 79, 80 e 81), ao longo do procedimento fiscal a contribuinte sinalizou que não mantinha sua contabilidade em meio magnético. Tal circunstância não foi contestada e nem sequer comentada pela autoridade fiscal, que limitou-se a, por mais de uma vez, solicitar o fornecimento dos arquivos eletrônicos.

Como visto, da Lei 8.218, de 1991, com a redação que lhe foi dada pela MP 2.15834/2001, depreende-se que a obrigatoriedade estipulada por esta norma é a de que as pessoas jurídicas que utilizem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil mantenham os respectivos arquivos magnéticos e, se instadas, disponibilize-os à RFB.

Note-se que a lei não obriga a adoção de escrituração contábil eletrônica. Todavia, estabelece que se escolhida esta modalidade de armazenamento e registro de informações, os arquivos magnéticos devem ser mantidos e disponibilizados nos prazos e formas estipulados pela legislação sob pena de imputação das multas de que trata o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

Assim, se a contribuinte não fazia uso de escrituração eletrônica nos anos de 2005 a 2007, como informou em suas declarações de rendimentos e ao longo do procedimento

fiscal, não estava obrigada a apresentá-la ao fisco, fato este que, definitivamente, afasta a exigência em foco.

Vale registrar que a realidade legislativa retratada para os anos de 2005 a 2007, que é a de interesse no caso dos autos, se alterou a partir de 2008. O Decreto nº 6.022, de 2007, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e a IN 787/2007, alterada pelas INs 825/2008 e 926/2009 instituiu a Escrituração Contábil Digital, obrigatória, em 2008, para as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real e a acompanhamento tributário diferenciado e, a partir de 2009, para todas as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGOU provimento.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez