



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

<b>Processo nº</b>	16643.000023/2011-50
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-001.197 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	09 de outubro de 2013
<b>Matéria</b>	OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - MULTA
<b>Recorrente</b>	EMS S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2011

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS E SISTEMAS. ARTS. 11 E 12 DA LEI 8.218/1991. INAPLICABILIDADE DO ART. 57 DA MP 2.158-35/2001.

Em caso de descumprimento das obrigações acessórias instituídas pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 aplicam-se as penalidades estabelecidas no art. 12 do mesmo diploma legal. As penalidades de que trata o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, mesmo após as modificações introduzidas pela Lei nº 12.766/2012, se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos. A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB nº 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2011

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICABILIDADE DO ART. 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário correspondente a multa pelo descumprimento de obrigação acessória conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Não está em discussão, aqui, tributo, muito menos foi atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O que existe, sim, é uma obrigação acessória, cujo descumprimento traz como consequência a imposição de multa pecuniária, convertendo-se a obrigação acessória em principal, nos exatos termos da lei. A contagem do prazo decadencial para a constituição do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 21/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

crédito tributário, então, deve seguir a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator e pelo Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri (Relator), Márcio Frizzo e Cristiane Costa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Presidente

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Márcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Eduardo de Andrade.

## Relatório

Trata este processo de auto de infração no valor de R\$ 5.675.650,33, referente à multa por falta ou atraso na entrega de escrituração contábil, com fundamento nos artigos 12 da Lei nº 8.218/1991 e 16 da Lei nº 9.779/99, com redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória nº 2.15835/2001.

A aplicação da multa se deu após procedimento fiscal para verificação das obrigações tributárias relativas ao período de 2005 à 2009 e de janeiro a maio de 2010, que resultou em lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, autuados sob o nº 16643.000392/2010-61, julgado em sessão de 28/04/2011, gerando o acórdão nº 1631.189.

O procedimento foi iniciado para verificação do IRPJ no período de 2005 à 2008, posteriormente ampliado para 2009 e a infração imputada ao sujeito passivo encontra-se discriminada no relatório fiscal de fls. 77/82, que, em síntese apurou o seguinte:

- que a contribuinte, intimada em 11/11/2010 a apresentar os arquivos digitais da escrituração contábil referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, solicitou a dilação do prazo por 30 dias, alegando que a elaboração dos arquivos digitais eram terceirizados.

- que em 08/12/2010, re-intimada para apresentar os arquivos de 2005 em 2 dias, apresentou somente os arquivos digitais do ano de 2006 e requereu novamente a dilação de prazo.

- que em 20/12/2010, entregou os arquivos digitais relativos ao ano de 2007 e solicitou mais 20 dias para apresentar os arquivos digitais de 2005.

- terminado o novo prazo solicitado em 10/01/2011, a contribuinte quedou inerte.

- que diante da não apresentação dos arquivos de 2005, foi lavrado, em 22/12/2010, um primeiro auto de infração de imposição de penalidade de multa, controlado pelo processo nº 16643.000409/2010-81, que abrangeu o período entre os dias 10/12/2010 (data final do prazo para apresentação dos arquivos) e 22/12/2010 (data da lavratura do AI).

- que em 19/01/2011, a fiscalizada foi novamente intimada a apresentar os arquivos de 2005 e os apresentou somente em 01/02/2011, 72 dias após a primeira solicitação da fiscalização.

- que diante da falta/atraso na entrega da ECD – Escrituração Contábil Digital de 2005, foi aplicada multa de 0,02% sobre a receita bruta por dia de atraso calculados de 23/12/2010 até 01/02/2011, resultando na multa de R\$ 5.675.650,33.

Intimada da autuação em 15/02/2011, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva, alegando em síntese o seguinte:

- em preliminar, que operou-se a decadência, diante do transcurso de mais de cinco anos entre a ocorrência dos fatos geradores da obrigação acessória e a intimação do auto de infração.

- que a Impugnante entregou os arquivos de 2006 e 2007, e informou que estava com dificuldades em relação ao ano de 2005.

- que a fiscalização foi arbitrariamente encerrada, lavrando Auto de Infração onde impõe multa estratosférica, sem um mínimo de razoabilidade.

- diante da questão mencionada a fiscalização cerceou seu direito de ampla defesa.

- que em momento algum se furtou em entregar os arquivos magnéticos.

A 1ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de decadência e negou provimento a impugnação do contribuinte, conforme ementa a seguir:

**ARQUIVOS MAGNÉTICOS. PRAZO DE GUARDA. PRAZO DECADENCIAL. REGRA GERAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

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 das autoridades fiscais, os respectivos arquivos digitais e sistemas pelo prazo de cinco anos,

contados de acordo com a regra geral de decadência para constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa, prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

#### ARQUIVOS DIGITAIS. INTIMAÇÃO. PRAZO RAZOÁVEL. ATRASO. MULTA ISOLADA.

O descumprimento injustificado de prazo concedido por autoridade fisca a contribuinte para apresentação de arquivos digitais enseja a aplicação de multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até máximo de um por cento dessa.

Intimada em 07/02/2012 a Contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, em 07/03/2012, reiterando os argumentos apresentados em sede de impugnação e acrescentando basicamente o seguinte:

- que desde o inicio afirmou que tinha problemas com os arquivos digitais de 2005, porém nunca deixou de atender a fiscalização, tendo apresentado inclusive os arquivos de 2006 e 2007 dentro do prazo.

- que a sistemática de contagem do prazo decadencial adotado pela DRJ é equivocada e não encontra respaldo na legislação nem na jurisprudência, que transcreve.

- que o relator do acórdão recorrido além de dar nova interpretação ao prazo decadencial, adota o artigo 173 do CTN, ao invés do §4º do artigo 150 do CTN.

- ocorrida a decadência em relação à 2005 não tem mais o fisco o direito de exigir o seu crédito. Junta jurisprudencia neste sentido.

- caso se pudesse aplicar a multa, a mesma poderia no máximo abranger o mês de dezembro de 2005, nos termos do inciso III, do art. 12 da Lei nº 8.218/91 e a incidência da multa de 0,02%, somente poderia incidir sobre a receita bruta aferidas em dezembro de 2005 e não sobre todo o ano-calendário já que os meses anteriores estavam atingidos pela decadência.

É o relatório.

#### Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos estipulados pelo Decreto nº 70235/72, razão porque dele conheço.

Como se depreende dos autos, em razão da ação fiscal foi lavrado em 05-02-11 o auto de infração com a cobrança de multa por atraso na entrega do arquivo eletrônico do ano de 2005, apesar de toda a documentação ter sido entregue em papel (registro de entrega do razão de fls. 18).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 21/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A legislação fiscal determina que as pessoas jurídicas têm o dever de manter à disposição da Administração Tributária os correspondentes arquivos magnéticos como dispõe o artigo 11 da Lei nº 8.218/1991, modificada pela Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, “in verbis”:

*“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.*

O Poder Executivo regulamentou a matéria através do artigo 265 do RIR/99, nos seguintes termos:

*“Art. 265. As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a um milhão seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos 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 da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos (Lei nº 8.218, de 1991, art. 11 e § 1º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).*

E a Secretaria da Receita Federal editou a IN nº 86/2001, cujo artigo 1º tratou do prazo para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas da seguinte maneira:

*“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.”*

Como indubitável, é obrigação das empresas à apresentação da documentação eletrônica, mas está claro também que nenhuma legislação superveniente especificou a partir de que momento se inicia a contagem do prazo de guarda dos arquivos e sistemas de dados teria início.

Desta maneira, o legislador não definiu de que maneira seria processada a contagem de prazo, se pela regra do § 4º do artigo 150, ou, do inciso I do 173 do CTN.

A DRJ se equivocou considerou como termo inicial do prazo a data da primeira intimação ocorrida em 11/11/2010 quando assim justificou a manutenção do lançamento:

“A ausência de disposição expressa acerca de qual das duas regras seria aplicável para determinação do período de guarda dos arquivos digitais faz com que a escolha recaia sobre a regra geral de decadência para constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa, na hipótese em que se verifica descumprimento da obrigação tributária principal, prevista pelos ditames do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional:

*“Art. 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

**Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.**

Desta maneira, tendo em vista que a ação fiscal foi inicialmente instaurada para verificar o cumprimento das obrigações referentes ao IRPJ e, uma vez que o ano-calendário mais distante a que se referiam os arquivos magnéticos requisitados era o de 2005, o lançamento de ofício do correspondente imposto poderia ter sido efetuado no curso de 2006, começando a fluir o prazo decadencial em 1º de janeiro de 2007, encerrando-se depois de cinco anos.

A contribuinte foi intimada a apresentar os arquivos digitais em 11/11/2010 (fls. 36/38), ou seja, depois de aproximadamente 3 anos e 11 meses do início do curso do período que estava obrigada a guardá-los.

Portanto, à época da intimação, não havia que se falar em decadência do direito do fisco em exigir a exibição desses documentos.”

Do acórdão recorrido constata-se que a DRJ contrariou a lei que determina data de inicio do prazo decadencial, equivocadamente o inciso I do art. 173 em detrimento do §4º do art 150 do CTN, que determina:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

**§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o**

**lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”**

Durante muitos anos, a jurisprudência predominante no CARF foi no sentido de que, em se tratando de lançamento por homologação, o que definia se o termo inicial para a contagem da decadência era a data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I do CTN) sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Na presença desses vícios, o termo inicial, sem voz dissonante, era fixado pelo art. 173, I.

A partir desse julgamento, dando comprimento ao art. 62-A do Regimento, o termo inicial para a contagem do prazo fatal para a Fazenda promover o lançamento de ofício, nos casos de tributos que, por sua legislação específica, estejam sujeitos a lançamento por homologação, pode assim ser resumida:

- a) Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação: primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN);
- b) Não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação:
  - b.1) Tendo havido pagamento (ou confissão em DCTF): data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN),
  - b.2) Não tendo havido pagamento (ou confissão em DCTF): primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN).

Assim, diante dos equívocos apontados na decisão recorrida e da ausência de disposição expressa acerca de qual das duas regras seria aplicável para determinação do período de guarda dos arquivos digitais, me parece que deve recair sobre a regra geral prevista no art. 150 §4º do CTN.

Tendo em vista que houve pagamento e não foi apurado dolo, fraude ou simulação, e tendo sido esta ação fiscal instaurada para verificar os arquivos magnéticos de 2005 e a Recorrente só foi intimada da presente autuação em 15/02/2011, resta claro que o crédito tributário está extinto em função da decadência.

Superada a preliminar de decadência e sendo vencido, adentro ao mérito.

O presente lançamento imputou à recorrente a penalidade prevista no art. 12, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35/2001, porém, após a lavratura do auto de infração, ocorreram alterações normativas supervenientes que alteraram diretamente o caso em tela.

Convém tecer algumas considerações sobre o regime normativo da multa regulamentar aplicada ao presente caso.

O art. 11 da Lei nº 8.218/1991 imputou, às pessoas jurídicas que o utilizarem sistema eletrônico de escrituração, o dever de guardar os arquivos magnéticos no formato estipulado pela Receita Federal do Brasil, *verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, A

ssinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 21/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Por conseguinte, o referido diploma legal e suas alterações posteriores, estipulou penalidade pelo descumprimento das obrigações elencadas acima, as quais estão previstas no art. 12:

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.

Inicialmente, o art. 251 do RIR/99 impôs o dever das pessoas jurídicas manter sua escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, sendo que as leis comerciais não impõem um formato padrão específico de escrituração.

Sendo assim, o art. 16 da Lei nº 9.779/1999 delegou à Receita Federal do Brasil a possibilidade de dispor sobre obrigações acessórias relativas aos impostos por ela administrados:

### **Lei nº 9.779/1999**

Art. 16. 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.

Destaca-se que, em virtude do avanço tecnológico, a Receita Federal também dispôs sobre a possibilidade de o contribuinte realizar a sua escrituração em formato magnético, conforme norma a seguir destacada:

### **Lei 8.218/1991**

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.

Assim via de regra, a escrituração era realizada em formato tradicional, mas, poderia utilizar sistema de processamento eletrônico nos moldes e formatos estabelecidos pela Receita Federal e com isso, a padronização dos arquivos que deveriam ser apresentados pelo Contribuinte optante pela escrituração digital:

### **Instrução Normativa SRF nº 86/2001**

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.

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.

### **ADE 15, de 23.10.2001**

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.

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

I - registros contábeis;

.....

§ 2º As informações que não se enquadram 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.

Porém, a partir de 2007, todo o quadro fático e normativo começou a ser alterado instituindo o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED:

### **Decreto nº 6.022/2007**

Art.1ºFica instituído o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped.

Art.2ºO Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

§1ºOs livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória no 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

Com isso, a regra geral passou a ser o armazenamento e escrituração em formato eletrônico e a ser obrigatório para todos:

### **Instrução Normativa nº 787/2007**

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

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.

Assim, os arquivos e formatos exigidos no ADE nº 15, passaram a ser exigidos no SPED e com essa mudança surgiu a necessidade de adequação das penalidades aplicáveis em caso de descumprimento das obrigações acessórias.

Este era o quadro normativo, até que diante da necessidade de uniformizar as multas, sobreveio o art. 8º da Lei nº 12.766/2012 alterou completamente o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 que passou a ter a seguinte redação:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados

**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:**(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

I - por apresentação extemporânea:(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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;(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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;(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

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.(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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).(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

Logo, a meu ver a partir da edição da Lei nº 12.766/2012 (art. 8º), foi inserida uma norma com escopo de sancionar o descumprimento das obrigações acessórias relativas ao descumprimento da escrituração digital que culminou em uma penalidade mais branda e razoável em caso de atraso na entrega de escrituração em arquivo magnético.

Diante da legislação superveniente mais favorável a Recorrente há que se aplicar o art. 106 do CTN que dispõe sobre a necessidade de aplicação de regra sancionatória nova quando esta comine uma penalidade menos severa daquela prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, RETROATIVIDADE BENIGNA, no Direito Tributário, *verbis*:

### **Código Tributário Nacional**

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

Esta regra vem sendo aplicada sistematicamente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, senão vejamos:

#### **Acórdão nº 9101-001.557, sessão de 23/01/2013**

RETROATIVIDADE BENIGNA - CSLL DECLARADA EM DCTF - No lançamento efetuado com base no art. 90 da MP-2158-35 de 24/08/2001, com vinculação de pagamento incorreta, a multa de ofício deve ser exonerada pela aplicação retroativa do caput do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com base no disposto no art. 106, II, "c" do CTN, em razão da retroatividade benigna.

#### **Acórdão nº 9202-002.623, sessão de 23/04/2013**

MULTA DE OFÍCIO - LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA - RETROATIVIDADE BENIGNA. Por força da retroatividade benigna, aplica-se a lei a fatos pretéritos não definitivamente julgados, quando esta lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Recurso especial negado.

Assim, diante da instituição de penalidade que atribuiu tratamento mais brando em caso de falta ou atraso na entrega de arquivos magnéticos em formato diverso do exigido pela Receita Federal do Brasil, aplico a retroatividade benigna neste caso.

Ademais, recentemente, a Primeira Câmara da 1ª Seção julgou matéria análoga ao presente caso e aplicou a retroatividade benigna para a multa decorrente da falta de entrega do arquivo magnético:

#### **Acórdão nº 1103-000.841, sessão de 10/04/2013**

Processo: 12898.001737/2009-18 – Recorrente: CGG DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA. – Recorrida: FAZENDA NACIONAL – Matéria: IRPJ – **Multa entrega de arquivos magnéticos**.

Decisão: REJEITADO a preliminar, por unanimidade de votos, e, no mérito, DADO 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 Shigueso Takata.

### Acórdão nº 1103-000.844, sessão de 10/04/2013

Processo: 11522.001811/2010-35 – Ex Offício e Voluntário – Recorrentes: FAZENDA NACIONAL e RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA. – Matéria: IRPJ – Multa entrega de arquivos magnéticos. – Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITADO a preliminar e, no mérito, NEGADO provimento ao recurso de ofício e DADO provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa para R\$ 13.000,00. – Acórdão nº 1103-000.844.

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

Ademais, em 12/07/2013, a Receita Federal do Brasil publicou o Parecer Normativo nº 3/2013, que, ao dispor sobre o regime jurídico das obrigações acessórias, veiculou o seguinte comando:

“4.5. Caso a Fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital por não ter escrutado 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).”

Levando-se em consideração a nova forma de apuração prevista no art. 8º da

Lei nº 12.766/2012 e todo o exposto, a meu ver, a recorrente sujeita-se à multa de R\$ 2.000,00, haja vista o atraso de 2 meses, considerando a data inicial (23/12/2010) e a final (01/02/2011).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 29/01/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR  
Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR  
Impresso em 21/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No tocante as alegações levantadas em sede de memorial, o exame da matéria ficou prejudicado, em função do reconhecimento da incidência da retroatividade benigna, que ocasionou a redução da penalidade para um patamar inferior ao montante que seria devido caso o argumento extemporâneo da recorrente fosse julgado.

Por tudo que foi exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para que seja aplicada a penalidade prevista na nova legislação que regula a matéria.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa quanto aos seguintes pontos: (i) decadência; e (ii) aplicabilidade, ou não, ao caso concreto, das alterações no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Passo a tratar de cada um dos pontos mencionados, expondo os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

### i) Decadência.

A decadência, especialmente no que toca aos tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, é matéria tormentosa, que tem suscitado interpretações variadas mesmo no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em especial quanto à aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional. Eis os dispositivos em comento:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

[...]

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

[...]

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

[...]

No entanto, no presente caso, a situação se afigura mais simples. É que o processo sob exame não cuida do lançamento de tributo, mas sim do lançamento de multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Desta forma, o Colegiado entendeu que não se poderia cogitar da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Não está em discussão, aqui, tributo, muito menos foi atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O que existe, sim, é uma obrigação acessória, cujo descumprimento traz como consequência a imposição de multa pecuniária, convertendo-se a obrigação acessória em principal, nos exatos termos da lei. A contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, então, deve seguir a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

Aplicando-se ao caso concreto as disposições do art. 173, inciso I, do CTN temos que os arquivos digitais e sistemas exigidos pelo Fisco, com base no art. 11 da Lei nº 8.218/1991, referiam-se aos lançamentos contábeis do ano-calendário 2005. Em assim sendo, se tornariam exigíveis após o encerramento desse período, ou seja, a partir de 01/01/2006. O crédito tributário correspondente à multa pelo descumprimento dessa obrigação acessória poderia ser constituído mediante lançamento dentro do próprio ano-calendário 2006. O início da contagem do prazo decadencial, então, se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte, a saber, a partir de 01/01/2007, encerrando-se em 31/12/2011. Tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 15/02/2011, não se há de falar em decadência.

**ii) Aplicabilidade, ou não, ao caso concreto, das alterações no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.**

Embora esta discussão não fizesse parte do litígio, conforme originalmente instaurado, sua apreciação é indispensável, visto tratar-se de alteração legislativa superveniente ao lançamento e que, caso aplicável ao caso concreto, poderia ter efeito retroativo, por tratar de penalidade.

Por ocasião do lançamento, o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 era conforme a seguir:

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.

Com o advento da Lei nº 12.766/2012, o art. 57, acima, passou a ter a seguinte redação (grifos não constam do original):

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: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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; (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

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; (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

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. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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). (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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 abdo inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

Entendem alguns que a nova redação do art. 57, ao incluir no *caput* a expressão *escrituração digital* e especificar penalidades para a não apresentação ou apresentação com incorreções ou omissões, passaria a alcançar também a penalidade de que trata o presente processo. Além disso, por ser mais benéfica, sua aplicabilidade seria retroativa, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional. Com a devida vénia dos que assim pensam, tal linha de raciocínio não deve prosperar.

De se observar que tanto a redação do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 vigente à época do lançamento, quanto aquela com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.766/2012, se referem ao descumprimento de obrigações acessórias (redação anterior) ou à não apresentação nos prazos fixados de declaração, demonstrativo ou escrituração digital (nova redação) exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999 (grifei).

Vejamos, então, de que cuida art. 16 da Lei nº 9.779/1999:

Lei nº 9.779, de 19/01/1999

Art. 16. 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.

Como se vê, esse artigo outorgava (e ainda outorga) competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para instituir obrigações acessórias, inclusive forma e prazo. Essa competência foi largamente exercida pela RFB, tendo sido criadas numerosas declarações, sempre de forma genérica, exigíveis de todo e qualquer contribuinte que se enquadrasse nas condições de obrigatoriedade, e que deveriam ser apresentadas independentemente de intimação. Apenas como exemplos, podem ser citadas a Dimob – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Instrução Normativa SRF nº 304/2003); e a Dmed – Declaração de Serviços Médicos (Instrução Normativa RFB nº 985/2009). Reitero que não se tratava, em qualquer caso, de obrigação acessória estabelecida de forma individualizada, e que dependesse de intimação específica para seu cumprimento e apresentação.

Como o art. 16 da Lei nº 9.779/1999 não cuidava de penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória, criada pela RFB por delegação de competência, esse aspecto (penalidades) era complementado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, sempre que não existisse uma penalidade mais específica. Essa complementariedade entre o art. 16 da Lei nº 9.779/1999 e o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 nunca deixou de existir, mesmo com as alterações introduzidas neste último pela Lei nº 12.766/2012. Tanto antes quanto depois, sempre se cuidou de penalidades para o descumprimento de exigências feitas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, como fiz questão de frisar anteriormente.

Este ponto é de fundamental importância, como se verá a seguir.

As exigências feitas ao contribuinte então sob fiscalização e que, ao final, resultaram no lançamento da multa ora discutida, o foram nos seguintes termos:

- Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 08/11/2010 (fl. 51):
  5. Apresentar os arquivos digitais da escrituração contábil na forma do disposto nos artigos 265, 266 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99, artigo 11 da Lei 8.218/91 e Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 86, de 22/10/2001, e Ato Declaratório Cofis nº 15, de 23/10/2001, referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007.
- Termo de Intimação Fiscal nº 06, de 07/12/2010 (fl. 62) (deferimento da concessão de prazo adicional):

1. Apresentar os arquivos digitais da escrituração contábil na forma do disposto nos artigos 265, 266 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99, artigo 11 da Lei 8.218/91 e Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 86, de 22/10/2001, e Ato Declaratório Cofis nº 15, de 23/10/2001, referente ao ano-calendário 2005.

Afinal, quando do atendimento da exigência a destempo, foi lavrado o auto de infração para o lançamento da multa. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 77/82), após historiar as intimações acima referidas (entre outros aspectos), explicita o fundamento legal para a aplicação da multa (fl. 81):

21. Dessa forma, em vista da apresentação em atraso dos arquivos digitais do ano calendário de 2005, será lançada a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, com a redação estabelecida pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, nesse período, calculada a 0,02% por dia de prazo não atendido, ou do atendimento em atraso, sobre a receita bruta do período.

Como se observa, a base legal para a exigência da obrigação acessória foi o art. 11 da Lei nº 8.218/1991, e a base legal para a aplicação de penalidade pelo atraso na apresentação foi o art. 12 do mesmo diploma legal. Eis a redação desses dispositivos:

Lei 8.218, de 29/08/1991.

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. (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)

O exame dos dispositivos acima leva à conclusão de que a obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 em nada se confunde com a delegação de competência para a criação de obrigação acessória de que trata o art. 16 da Lei nº 9.779/1999. No primeiro caso, é a própria lei que cria a obrigação acessória, enquanto que no segundo caso a obrigação poderá ser criada pelo órgão que recebeu a competência para tanto. Também as penalidades são distintas: no primeiro caso, a mesma lei que criou a obrigação acessória estabeleceu as penalidades para seu descumprimento; já no segundo caso, existe para essa finalidade um dispositivo de outro diploma legal (o art. 57 da MP 2.158-35/2001) que faz menção expressa ao art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

Argumentam alguns que a obrigação de manter à disposição da RFB os arquivos digitais e sistemas, e apresentá-los, quando intimados pelos Auditores-Fiscais da RFB (art. 11 da Lei nº 8.218/1991) teria sido substituída ou mesmo extinta com o advento de outra obrigação acessória, a saber, a Escrituração Contábil Digital (ECD), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 787/2007. Também quanto a este ponto a argumentação não se sustenta.

A Instrução Normativa RFB nº 787/2007 foi editada com base, entre outros dispositivos, no já mencionado art. 16 da Lei nº 9.779/1999. Trata-se, claramente, de obrigação acessória dirigida de forma ampla, a todos os contribuintes a ela obrigados, sendo que a ECD deve ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) anualmente, em prazo pré-estabelecido, independentemente de prévia intimação. Quanto às informações, a ECD comprehende tão somente a versão digital dos livros Diário, Razão, Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos (art. 2º da IN). Restringe-se, pois, aos assentamentos contábeis.

Por outro lado, os arquivos digitais e sistemas a que se refere o art. 11 da Lei nº 8.218/1991 possuem abrangência muito maior. Basta que se examine o § 1º do art. 1º do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001<sup>1</sup>: as informações alcançam registros contábeis; fornecedores e clientes; documentos fiscais; comércio exterior; controle de estoque e registro de inventário; relação insumo/produto; controle patrimonial; e folha de pagamento. No entanto, muito embora a obrigação de manter as informações à disposição possua caráter geral, sua materialização somente ocorre mediante a apresentação dos arquivos digitais e sistemas, em atendimento a intimação específica dos Auditores-Fiscais da RFB para tanto.

Em suma, no primeiro caso, o alcance dos contribuintes obrigados é muito amplo, independente de intimação, e as informações são restritas. No segundo, os arquivos digitais e sistemas somente são apresentados mediante intimação específica, mas a abrangência das informações a serem prestadas é muito maior.

Há, por certo, uma sobreposição de informações, no que tange aos registros contábeis. Isso foi reconhecido quando da criação da ECD, vide o teor do art. 6º da IN RFB nº 787/2007:

---

<sup>1</sup> O ADE Cofis nº 15/2001 estabelece forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas, e foi editado com base no art. 3º da IN SRF nº 86/2001.

IN RFB nº 787/2007

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/SPR nº 12, de 20 de junho de 2006. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

Ou seja, a apresentação da ECD supre a exigência anterior (mas não a substitui nem extingue e com ela não se confunde), e somente em relação às mesmas informações, visto que as abrangências são muito diferentes. Não é demais ressaltar que os presentes autos cuidam de informações do ano-calendário 2005, antes portanto da criação da ECD, não se podendo cogitar, assim, que a nova obrigação, ainda inexistente, pudesse suprir a obrigação anterior.

Finalmente, não se pode deixar de mencionar o Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013. Com todo o respeito devido aos ilustres pareceristas e demais autoridades que subscrevem aquele normativo, por todo o acima exposto, entendo que suas conclusões não são as que melhor integram a legislação. Lembro, ainda, que este CARF não está obrigado às interpretações esposadas pela Receita Federal.

O exposto pode ser sintetizado como segue:

- A multa do presente processo, aplicada com base no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, resultou do atraso na apresentação dos arquivos digitais e sistemas, obrigação estabelecida pelo art. 11 do mesmo diploma legal.
- As penalidades de que trata o art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos.
- A obrigação acessória criada pelo art. 11 da Lei nº 8.218/1991 não se confunde com aquela criada pela IN RFB nº 787/2007, com base na delegação de competência do art. 16 da Lei nº 9.779/1999. Em se tratando das mesmas informações, a apresentação da segunda pode suprir a primeira, mas não a substitui nem extingue.
- Não se tratando da superveniência de fixação de penalidade menos gravosa para a mesma infração, não se há de cogitar da aplicação da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”).

### iii) Conclusão

Diante de todo o exposto, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/11/2013 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 29/01/2014 por GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR  
Impresso em 21/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA