



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

Processo nº 16643.000409/2010-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.506 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2013
Matéria MULTA ADMINISTRATIVA
Recorrente EMS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2006

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. 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.

MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS. ESCRITURAÇÃO DIGITAL. INTIMAÇÃO FISCAL PARA APRESENTAÇÃO. PRAZO PARA CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. NUNCA INFERIOR A 45 (QUARENTA E CINCO) DIAS. REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.766, DE 2012.

É indevida a imposição de multa por falta de apresentação dos arquivos digitais, na hipótese em que autoridade fiscal emita intimação solicitando a sua apresentação em prazo inferior a 45 (quarenta e cinco) dias, principalmente, se o contribuinte apresenta explicações durante a ação fiscal e a fiscalização não diz por que tais explicações seriam inválidas. Para se configurar o fato gerador, todos os aspectos da hipótese abstrata da regramatriz 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 torna inócua.

RETROATIVIDADE DA LEI. CONDUTA MAIS FAVORÁVEL PARA O CONTRIBUINTE.

Com a edição da Lei nº 12.766, de 2012, o prazo mínimo para apresentação dos arquivos digitais passou a ser de 45 (quarenta e cinco) dias, razão pela qual a aplicação de multa pela falta de apresentação dos arquivos digitais passou a seguir esta nova norma e, portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas, no que foram mais benéficas para o contribuinte, às novas determinações, conforme determina o art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Preliminar de decadência rejeitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Carlos Pelá que votou pelo provimento parcial para redução da multa ao montante apurado de acordo com a legislação superveniente mais benéfica. Os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Moisés Giacomelli Nunes da Silva acompanharam o relator pelas conclusões.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá.

Relatório

EMS S/A., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 57.507.378/0003-65, com domicílio fiscal na cidade de Hortolândia - Estado de São Paulo - Bairro Chácara Assay, Rua Rod Jornalista Francisco Aguirre Proença, s/n, KM 08, Bloco I, II e V, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 135/142, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 147/160.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado, em 22/12/2010, pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo - SP, o Auto de Infração para aplicação de Multa Regulamentar, com ciência, em 23/12/2010 (fl. 68), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.792.310,63, a título de Multa Regulamentar pelo Atraso na Entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) de, no mínimo, de 0,02% por dia de atraso calculado sobre a receita bruta do período relativo ao ano-calendário de 2005, correspondente ao exercício de 2006.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou haver irregularidade na escrituração contábil digital (ECD), ou seja, o sujeito passivo não entregou no prazo solicitado os arquivos da escrituração contábil digital relativos ao ano de 2005, ensejando na aplicação de multa de 0,02% por dia de atraso sobre a receita bruta do período, conforme o Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999 e arts. 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991, com redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 57/60, entre outros, os seguintes aspectos:

- que, no curso da fiscalização, foi a contribuinte cientificada da intimação em 11/11/2010 (fls.36 a 38) para 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 Executivo Cofis nº 15, de 23/10/2001, referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007. O prazo dado para a contribuinte atender foi de cinco dias úteis;

- que, tendo transcorrido todo o prazo apresentação, protocolizou requerimento em 19/11/2010 solicitando a dilação do prazo para entrega dos arquivos digitais por mais 30 dias, alegando que houve mudança de sistema em 2005/2006 e que “a parte de arquivos digitais da companhia são terceirizados” (fl.40);

- que, dessa forma, requereu um prazo de 35 dias para apresentação de arquivos que a legislação prevê a imediata entrega;

- que, em 08/12/2010, a contribuinte foi cientificada da reintimação para apresentar os arquivos digitais de 2005 no prazo adicional de dois dias úteis e para os arquivos digitais de 2006 e 2007 foi concedido o prazo de trinta dias a partir do término do prazo concedido inicialmente (fls. 47 e 49);

- que, com estes novos prazos concedidos, a contribuinte teve, em verdade, um prazo para apresentar os arquivos digitais de 2005 de 11/11/2010 a 10/12/2010, ou seja, 30 dias;

- que, no fim do prazo para resposta, em 10/12/2010, a contribuinte trouxe somente os arquivos digitais do ano de 2006, e insistiu na dilação do prazo para apresentar os arquivos digitais do ano de 2005 em 30 dias (fls. 50 e 51), pedido que já havia sido indeferido por esta fiscalização, quanto lhe foi concedido o prazo máximo de dois dias úteis para a entrega dos arquivos de 2005 (fl.47). Ressalta-se que, conforme o item anterior, o prazo total para entrega já havia alcançado 30 dias;

- que, em 20/12/2010, entregou os arquivos digitais relativos ao no de 2007 e, insistentemente, solicitou mais vinte dias de prazo para apresentar os arquivos digitais de 2005 (fl.52), descumprindo as próprias promessas de entrega;

- que observe-se que o último prazo dado para a apresentação dos arquivos digitais do ano de 2005 se esgotou em 10/12/2010, 30 dias após o prazo inicial concedido;

- que não se está aqui tratando de prazo para elaboração dos arquivos e, sim, de prazo para apresentação de arquivos digitais que deveriam estar a disposição da RFB desde o término do ano de 2005. Mesmo que não os tivesse, em pouco tempo seria capaz de obtê-los, e, no caso em questão, já se passaram mais de trinta dias do início da solicitação (11/11/2010);

- que, dessa forma, em vista do não atendimento do prazo para apresentação 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, calculado a 0,02% por dia de prazo não atendido, ou do atendimento em atraso, sobre a receita bruta do período.

Em sua peça impugnatória de fls. 72/82, instruída pelos documentos de fls. 72/177, apresentada, tempestivamente, em 21/01/2011, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a obrigação tributária acessória está sujeita ao prazo decadencial submetido no caso em espécie à regra geral do art. 116, I, do CTN, portanto, transcorrido cinco anos do nascimento da obrigação acessória, decaído está o direito da Administração Pública exigir o cumprimento do mesmo;

- que o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, para promover o exame dos livros e documentos, como também para conferir os registros contábeis e fiscais arquivados;

- que diante do transcurso de mais de cinco anos entre a ocorrência dos fatos geradores da obrigação acessória – arquivamento de seus registros contábeis e fiscais utilizando-se de processamento eletrônico de dados e a intimação do auto de infração – operou-se a decadência do direito de a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, bem como de exigir a apresentação dos arquivos magnéticos relativos aos fatos

geradores ocorridos nos meses anteriores a dezembro de 2005, nos termos dos artigos 116, inciso I e 150, § 4º, ambos do Código Tributário Nacional;

- que em que pese ter sido a Impugnante intimada a apresentar os arquivos digitais de 2005, 2006 e 2007 e ter a mesma cumprido com referida determinação parcialmente, entregando os arquivos dos anos 2006 e 2007, teve a mesma diligência de informar que estava com dificuldades nas informações relativas ao ano de 2005;

- que, conforme informado à fiscalização naquela oportunidade, a Impugnante fez migração de sistemas no período de 2005/2006, e até o presente momento está tendo profundas dificuldades na formação dos arquivos eletrônicos, apesar dos enormes esforços que continuam a ser envidados neste sentido;

- que, em momento algum, a Impugnante deixou de atender às solicitações da fiscalização, tanto é que apresentou os arquivos digitais dos anos de 2006 e 2007 dentro do prazo concedido. No entanto, no que refere ao ano de 2005, a fiscalização, desconsiderando as dificuldades da empresa na migração de sistemas, arbitrariamente encerrou a fiscalização, lavrando-se o presente Auto e impondo multa estratosférica à Impugnante;

- que, sendo assim, o processo administrativo, sob pena de nulidade, deverá obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência;

- que não é o que se verificou na autuação sofrida pela Impugnante, uma vez que, não lhe foi permitido usar, e nem mesmo foram admitidos de todos os meios de prova a fim de satisfazer à finalidade da fiscalização instaurada, pois, com a impossibilidade de se apresentar os arquivos magnéticos do ano de 2005, estava à disposição dos Srs. Fiscais toda a documentação fiscal e contábil de forma física (livros e registros), onde poder-se-iam ampla e facilmente obter-se as informações que se faziam necessárias para a finalidade de seu ato administrativo;

- que, assim, para a busca da verdade e para atender à finalidade da fiscalização encampada na empresa Impugnante, estavam à disposição da fiscalização todos os documentos e livros fiscal-contábeis da empresa. No entanto, abstando-se de buscar a verdade e a realidade material para a finalidade de sua investigação, a fiscalização ignorou referidos documentos, cerceando desta forma ampla defesa e o contraditório que pudesse elidir a multa sofrida pela Impugnante;

- que a fiscalização foi dada por encerrada apenas 1 (um) dia após o término do prazo máximo para que a Impugnante pudesse apresentar a documentação exigida pela fiscalização, qual seja, dia 22/12/2010;

- que a concessão do prazo máximo em favor da Impugnante, autorizado pelo Decreto nº 3.000/99 supra transcrito, é fator crucial para se calcular a mora da mesma, bem como, para se arbitrar a multa a ser aplicada em função desta mora;

- que do excesso de multa, o Decreto nº 3.000/99 determina que o contribuinte poderá ter o prazo máximo de 40 (quarenta) dias para apresentar os arquivos magnéticos, sua caracterização em mora somente ocorrerá quando tal limite de dias for ultrapassado, antes disso não há que se falar em mora alguma;

- que a afirmação contida no TVF, de que o contribuinte tem de entregar de imediato à fiscalização os arquivos digitais não tem respaldo legal algum. Como também não tem respaldo legal, a concessão de prazo inferior a 20 (vinte) dias para tal apresentação, como assim o fez a fiscalização e afirmado no TVF que calculou uma mora de 12 (doze) dias;

- que, tendo a Impugnante sido intimada para apresentar os arquivos digitais em 11/11/2010, e tendo como prazo máximo para a entrega dos mesmos a data de 21/12/2010, caracterizada está que a sua mora é de apenas 1 (um) dia para com a fiscalização, assim, não há respaldo o cálculo apresentado pelo TVF que calculou uma mora de 12 (doze) dias;

- que além da fiscalização exceder em 11 (onze) dias, a contagem do prazo em que a Impugnante, supostamente foi imputada como tendo incorrido em mora para com a apresentação dos arquivos magnéticos, temos que o cálculo a ser efetuado, admitida esta hipótese, deva ter como base de cálculo aquela representado pelo único período a que poderia ser fiscalizada a Impugnante, qual, seja, dezembro de 2005, tendo em vista que os meses anteriores de referido ano calendário foram atingidos completamente pelo instituto da decadência;

- que, apenas para argumentar, somente deveriam estar sujeitos à fiscalização os documentos do período compreendido pelo mês de dezembro de 2005, nos termos do inciso III, do artigo 12, da Lei 8.218/91, e pois, a incidência da multa de 0,02%, somente poderia incidir sobre a receita bruta aferida no mês de dezembro de 2005, e não sobre o período todo do ano calendário de referido ano, pois os meses anteriores a dezembro, já foram totalmente atingidos pela decadência, assim sendo, inexigíveis.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, no que diz respeito à decadência do direito de exigir a exibição dos arquivos digitais, é de se dizer, que as pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de escrituração contábil e fiscal, bem como de suas demais operações, têm o dever de manter à disposição da Administração Tributária os correspondentes arquivos magnéticos, consoante dispõe o artigo 11 da Lei nº 8.218/1991, modificada pela Medida Provisória nº 2.15835/ 2001;

- que o legislador não explicitou a maneira como seria contado o prazo para a guarda desses arquivos digitais, tendo apenas consignado que eles deveriam ser mantidos à disposição das autoridades fiscais pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária;

- que, por seu turno, a Secretaria da Receita Federal publicou a IN SRF nº 86/2001, cujo artigo 1º tratou o prazo para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídica;

- que a legislação infralegal também não especificou a partir de que momento a contagem do prazo de guarda dos arquivos e sistemas de dados teria início, restringido-se a fixá-lo em cinco anos;

- que, desta maneira, ao consignar que os arquivos digitais deveriam ficar à disposição da Receita Federal pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, o legislador determinou que eles ficassem guardados de acordo com as normas que regem o

prazo decadencial para a exigência de tributos contidas no Código Tributário Nacional que, por sua vez, prevê duas maneiras de processar sua contagem: pela regra prevista em seu artigo 150 ou, em seu artigo 173;

- que 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;

- que, 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;

- que, 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;

- que do lançamento da multa, o prazo concedido pelos autuantes para que a contribuinte apresentasse os arquivos magnéticos de 2005 foi de 30 (trinta) dias, tendo iniciado em 11/11/2010 e terminado em 10/12/2010;

- que entre a data de vencimento do prazo concedido para apresentação dos arquivos digitais, 10/12/2010, e a da lavratura do auto de infração, 22/12/2010, transcorreram-se 12 dias, sendo este o período que a contribuinte foi considerada em mora, provocando o lançamento da multa calculada à alíquota de 0,02% ao dia sobre a receita bruta do período;

- que a contribuinte alega que, segundo a legislação, poderia ter solicitado um prazo máximo de 40 (quarenta dias) para dar cumprimento à determinação de apresentação dos arquivos digitais, circunstância que faria com que seu prazo máximo se encerrasse em 21/12/2010, e, assim, sua mora seria de apenas um dia;

- que, de fato, o dispositivo regulamentar prevê que o prazo mínimo a ser concedido ao sujeito passivo para apresentar os arquivos digitais é de vinte dias, prorrogável a pedido do interessado e por decisão fundamentada da autoridade fiscal. Conforme se verifica de sua transcrição, seu fundamento de validade é o parágrafo único do artigo 12 da Lei nº 8.218/1991, cuja redação original fixava o referido prazo e a possibilidade de sua prorrogação;

- que, entretanto, com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a redação deste dispositivo legal revogou estes prazos;

- que, portanto, à época em que a fiscalizada foi intimada a apresentar seus arquivos digitais, em 11/11/2010, as autoridades fiscais não estavam mais obrigadas a observar o prazo mínimo de vinte dias consignado no artigo 265 do Regulamento do Imposto de Renda, uma vez que já se encontrava revogado tacitamente, em razão das alterações sofridas pelo fundamento legal que lhe dava sustentação, trazidas pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001;

- que, no caso concreto, o procedimento dos auditores-fiscais mostrou-se em consonância com os ditames legais e plenamente razoável. Com efeito, no momento em que a fiscalizada foi intimada, sua escrituração contábil-fiscal relativa ao ano-calendário de 2005 já deveria estar concluída e, assim, os respectivos arquivos digitais deveriam estar livres e desembaraçados, à total disposição das autoridades fiscais, razão pela qual o prazo de trinta dias que lhe foi conferido foi suficiente o bastante para o atendimento da exigência.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 22/12/2010

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 fiscal 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 o máximo de um por cento dessa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/07/2011, conforme Termo constante à fl. 145, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (17/08/2011), o recurso voluntário de fls. 147/160, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que trata-se de autuação que pretende haver da Impugnante, a título de descumprimento de obrigação acessória descrita nos termos dos artigos 11 e 12 da Lei 8.212/91, o montante de R\$ 1.792.310,63 (um milhão, setecentos e noventa e dois mil trezentos e dez reais e sessenta e três centavos);

- que apesar da recorrente ter sido intimada a apresentar os arquivos digitais de 2005, 2006 e 2007 e ter a mesma cumprido com referida determinação parcialmente, entregando os arquivos dos anos 2006 e 2007, teve a mesma diligência de informar que estava com dificuldades nas informações relativas ao ano de 2005;

- que, portanto, do acórdão recorrido, pode-se verificar que os nobres julgadores claramente equivocara-se com também o relator do acórdão recorrido calculou o prazo de decadência, dando nova interpretação ao artigo 173 do CTN;

- que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como salientado pelo nobre relator do acórdão recorrido, a ação fiscal foi instaurada para a verificação do cumprimento das obrigações referentes ao IRPJ;

- que, sendo pacífico, na legislação e na jurisprudência da Corte Superior, que os tribunais sujeitos ao lançamento por homologação aplica-se a regra de decadência determinada pelo artigo 150, § 4º do CTN, temos que os meses anteriores a dezembro de 2005, não poderiam ser fiscalizados e muito menos autuados pelo Sr. Agente Fiscal;

- que da multa proporcional ao período não atingido pela decadência, pode-se, verificar, que tendo em vista a decadência do direito do Fisco em fiscalizar qualquer documento referente ao período anterior a dezembro de 2005, admitindo a hipótese de manutenção da multa aplicada à recorrente, temos que a mesma deva ter como base de cálculo aquela representado pelo único período a que poderia ser fiscalizada a recorrente, qual seja, dezembro de 2005, tendo em vista que os meses anteriores de referido ano calendário foram atingidos completamente pelo instituto da decadência;

- que o fato gerador da obrigação acessória mencionada pela fiscalização, portanto, para se realizar ou concretizar, deve ter em conta a natureza dos registros contidos nos arquivos magnéticos;

- que a obrigação acessória tratada na presente autuação, que consiste na manutenção de arquivos com registros magnéticos à disposição da receita Federal do Brasil, se concretiza a cada mês do ano-calendário, e não somente por ocasião do encerramento do período anual;

- que a legislação que rege o IRPJ, além de outros tributos arrecadados à Receita Federal do Brasil, tem sua apuração e recolhimento efetuado mensalmente;

- que sendo a sua apuração e o recolhimento do IRPJ efetuado mensalmente, caracterizada está a ocorrência do fato gerador a cada mês e, portanto, seguindo-se as orientações traçadas pelo § 4º, do artigo 150, do CTN, a partir de cada mês em que for apurado e recolhido o IRPJ da recorrente, inicia-se a contagem do prazo decadencial de cinco anos para o Fisco, assim como ocorre para a apuração de outros tributos tais como o PIS, a COFINS, a CSSL e o IPI;

- que, não há, portanto, como prosperar o presente auto de infração quando o mesmo faz incidir a multa aplicada sobre a totalidade da receita bruta apurada no ano-calendário de 2005, posto que os meses anteriores a dezembro de 2005 foram atingidos pela decadência e tendo em vista a apuração e recolhimento mensal dos tributos arrecadados pela Receita Federal supra mencionados, somente poderia ser fiscalizado e autuado o período referente a dezembro de 2005, bem como, a base de cálculo utilizada para a apuração da multa aplicada pelo auto de infração, seria aquela referente a dezembro de 2005.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

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

Trata-se de auto de infração mediante o qual foi lançado contra o sujeito passivo supra qualificado o crédito tributário de R\$ 1.792.310,63, referente a multa por descumprimento de obrigação acessória, que no presente caso restringiu-se a falta de apresentação dos arquivos digitais relativo a escrituração fiscal e contábil da empresa, relativo ao ano-calendário de 2005, com fundamento nos artigos 16 da Lei nº 9.779, de 1999, 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

A conduta motivadora da aplicação da penalidade foi praticada durante o procedimento fiscal instaurado junto à contribuinte para verificação de suas obrigações tributárias relativas ao período de 2005 a 2009 e o período de janeiro a maio de 2010, que resultou em lançamentos autuados no processo nº 16643.000392/2010-61.

Como visto no relatório, a discussão neste colegiado se prende sobre a preliminar de decadência e, no mérito, sobre a aplicação de multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória (falta de apresentação dos arquivos digitais).

Não há dúvidas de que quando se fala em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, é preciso admitir, antes de mais nada, que se está diante de uma das mais polêmicas questões embutidas em nosso direito tributário.

Entretanto, entendo, que nos dias atuais, no que diz respeito à discussão sobre o termo inicial da contagem do prazo decadencial, tornou-se pacífica, já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Dispõe o art.62 do RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. A contagem do prazo decadencial é um destes temas.

Não obstante, considero que referido posicionamento não tem aplicação na hipótese, como a dos autos, de penalidade lançada por descumprimento de obrigação acessória (também denominada dever instrumental por parte da doutrina).

Observa-se, que as pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de escrituração contábil e fiscal, bem como de suas demais operações, têm o dever de manter à disposição da Administração Tributária os correspondentes arquivos magnéticos, consoante dispõe o artigo 11 da Lei nº 8.218/1991, modificada pela Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, conforme transcrição abaixo:

*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.

É de se notar, que ao consignar que os arquivos digitais deveriam ficar à disposição da Receita Federal pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, o legislador determinou que eles ficassem guardados de acordo com as normas que regem o prazo decadencial para a exigência de tributos contidas no Código Tributário Nacional.

Ora, apesar da 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, prevista pelos ditames do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Isto porque, neste caso, a prestação que se espera do contribuinte é de fazer (preparar e entregar os arquivos digitais), que por natureza não comporta a atividade de apuração do quantum devido e efetivação do recolhimento antecipado, quando for o caso, obrigação de dar, própria do lançamento por homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário Nacional.

Cuida-se de hipótese em que o lançamento é necessariamente de ofício, por descumprimento da obrigação de fazer, não havendo, sequer em tese, o dever de calcular e antecipar o recolhimento do tributo a que se refere o art. 150, do mencionado código, ficando afastada, assim, sua aplicação.

Destarte, considero que em relação à exigência de multa por falta de apresentação dos arquivos digitais aplica-se a regra geral de decadência enunciada no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, tendo a Administração Pública o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para constituir o crédito tributário, relativo a multa regulamentar.

No presente caso, o prazo para confecção dos arquivos digitais encerrou-se em 31 de dezembro de 2005, a partir de quando pode a autoridade fiscal efetuar o lançamento da penalidade pelo atraso na apresentação dos arquivos digitais.

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 digitais 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.

Aprecia-se, a seguir, a Multa Regulamentar aplicada.

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; (o grifo não consta do original)

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 2158-35, 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 2.158-35, 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*

Ora, na regra geral a lei tributária que agrava a situação dos contribuintes não pode retroagir, mas, por outro lado, a alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional admite a retroatividade, em favor do contribuinte, da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados.

Encontrando-se em vigor os atos normativos acima transcritos, há que se falar em retroatividade benigna no presente caso.

Não há dúvidas de que a apresentação dos arquivos digitais, no curso dos procedimentos de fiscalização, como é o caso em tela, era obrigação da contribuinte, entretanto, o prazo concedido pelos autuantes para que a contribuinte apresentasse os arquivos magnéticos de 2005 foi de apenas 30 (trinta) dias, tendo iniciado em 11/11/2010 e terminado em 10/12/2010.

Assim sendo, é indevida a imposição de multa por falta de apresentação dos arquivos digitais, na hipótese em que autoridade fiscal emita intimação solicitando a sua apresentação em prazo inferior a 45 (quarenta e cinco) dias, principalmente, se o contribuinte apresenta explicações durante a ação fiscal e a fiscalização não diz por que tais explicações seriam inválidas. Para se configurar o fato gerador, 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 torna inócua.

Ademais, para imposição das multas estabelecidas nos incisos I e III do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, a lei exige a existência de um ato formal prévio, qual seja: intimação da fiscalização solicitando a escrituração em formato magnético.

Obviamente, a intimação de que alude a legislação deve ser entendida como intimação válida e que produz eficácia no mundo jurídico, pois, é incabível que uma intimação desprovida de validade e eficácia possa servir de hipótese de incidência para aplicação de uma penalidade.

E mais, a imputação da multa pressupõe o descumprimento dessa intimação, fato revelador do suporte fático para incidência da multa punitiva.

A intimação aludida é conferida dentro de um procedimento fiscal e, portanto, pode estar sujeita a pedidos de prorrogações, os quais poderão ser deferidos ou não pela autoridade administrativa, conforme pode ser observado o parágrafo 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972.

No entanto, não obstante a margem de discricionariedade conferida às autoridades fiscais, a negativa deve ser explícita e motivada, sob pena de quebra da boa fé e da confiança legítima, haja vista a necessidade de preenchimentos de requisitos mínimos do ato administrativo, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.874, de 1999.

No caso em tela, verifica-se que a fiscalização não respondeu aos pedidos de prorrogação solicitados pela recorrente, de modo que gerou a confiança legítima no sentido do deferimento do pedido, haja vista que vinha acontecendo em todo procedimento fiscal.

No termo de intimação nº 06, recebido em 08/12/2010, a fiscalização confere um prazo de dois dias para apresentação dos arquivos digitais referentes aos anos-calendários de 2005 e 2007 e adverte para a configuração de mora.

Repita-se, porém, apesar da advertência sobre a mora, a autoridade fiscal não só não respondeu o pedido de prorrogação formulado em 10/12/2010, como aceitou a entrega dos arquivos digitais referente ao ano-calendário de 2007, ocorrida em 20/12/2010.

Se houvesse a negativa de prorrogação do prazo solicitado em 10/12/2012, a autoridade fiscal deveria ter lavrado o auto de infração em relação à multa regulamentar também para o ano-calendário 2007, o que, de fato, não ocorreu.

Com isso, criou-se uma expectativa do contribuinte de que os pedidos de prorrogação estavam sendo deferidos. E, por isso, a recorrente solicitou mais um prazo de 20 dias para entrega dos arquivos referentes ao ano-calendário de 2005, o qual, conforme confessado pela própria fiscalização, foi implicitamente deferido.

Deve-se ressaltar que já haviam sido entregues os documentos fiscais em outro formato, EM PAPEL, bem assim que havia um procedimento fiscal em curso transcorrendo normalmente e a contribuinte estava com grandes dificuldades de fazer a migração dos seus sistemas de arquivos eletrônicos.

Desta feita, não há como considerar a ocorrência do atraso na entrega (fato gerador da multa regulamentar) antes do vencimento do último pedido de prorrogação, o qual, de fato, somente ocorreu após 10/01/2011.

Convém lembrar, ainda, que antes de 2007 a escrituração em formato magnético consistia em uma faculdade do contribuinte, de modo que era perfeitamente lícito que a escrituração contábil fosse formalizada em papel.

Ou seja, a pessoa jurídica somente estava obrigada a apresentação dos arquivos digitais nos formatos exigidos pela Receita Federal do Brasil se optasse por fazer a sua escrituração em meio magnético.

No caso em questão, não obstante a recorrente ter solicitado prorrogação do prazo para entrega dos arquivos e, posteriormente, ter entregue os arquivos nos moldes solicitados pela RFB, detinha e entregou no prazo a sua escrituração em formato de papel.

Tanto é verdade que toda a fiscalização (MPF nº 08.1.85.00-2010-00075-4) foi respaldada por livros e demonstrações contábeis entregues pela Contribuinte em formato papel, a qual redundou, aliás, na lavratura de um auto de infração em 20/12/2010 e formalizado no PAF nº 16643.000.392/2010-61 para a cobrança de tributos.

Logo, só argumentando, se houve alguma infração, não foi aquela descrita no inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, mas deveria ser aquela correspondente ao tipo infracional previsto no inciso I.

Observa-se, se houve a entrega da escrituração em formato diverso do exigido pela autoridade fiscal, documentação que, inclusive, possibilitou a lavratura de outro auto de infração, não há o que se falar em atraso na entrega, mas sim houve a entrega da

escrituração em formato diverso do exigido pela autoridade fiscal, documentação que, inclusive, possibilitou a lavratura de outro auto de infração

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez