

## PARECER Nº           , DE 2008

Da COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS, sobre o PLS nº 136, de 2003, que *faculta às pessoas jurídicas o armazenamento dos livros comerciais “Livro Diário” e “Livro Razão” em meio magnético.*

RELATOR: Senador **FRANCISCO DORNELLES**

### I – RELATÓRIO

Tramita nesta Comissão de Assuntos Econômicos o Projeto de Lei do Senado nº 136, de 2003, de autoria do Senador PAULO OCTÁVIO, que acresce § 4º ao art. 5º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, e modifica o art. 14 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, para facultar às pessoas jurídicas o armazenamento de seus livros contábeis em meio magnético.

O art. 5º do Decreto-Lei nº 486, de 1969, passaria a dispor, em seu novo § 4º, que *se admite o arquivamento em meio magnético do Livro Diário de exercícios anteriores ao exercício financeiro em andamento.*

O art. 14 da Lei nº 8.218, de 1991, manteria a redação, modificada unicamente pelo acréscimo da expressão *facultada a utilização de meio magnético de armazenagem* em seu texto, que assim seria lido:

**Art. 14.** A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, facultada a utilização de meio magnético de armazenagem, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. (Grifou-se).

Segundo o projeto em exame, caberia ao Poder Executivo regulamentar a lei no prazo de 60 dias. A lei entraria em vigor no primeiro dia do exercício financeiro subsequente a sua aprovação.

Em sua justificação, o autor da proposta afirma ter por objetivo *reduzir custos das empresas, permitindo a utilização de tecnologia no armazenamento de livros contábeis obrigatórios*, haja vista a pouca praticidade dos arquivos encadernados. Esclarece, ainda, que a previsão de regulamentação pelo Executivo visa a evitar a necessidade de novas leis para adaptar as exigências de escrituração contábil às novas tecnologias que surgirem. Por fim, explica que a vigência no primeiro dia do exercício financeiro subsequente à aprovação tem por objetivo afastar as dificuldades que possam advir da modificação das regras no curso do exercício fiscal.

A matéria foi originalmente distribuída às Comissões de Assuntos Econômicos (CAE), de Educação (CE) e de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). Após tramitar nesta CAE, onde recebeu relatórios favoráveis com emendas, inclusive deste relator, foi aprovado o Requerimento nº 662, de 2007, para ser ouvida a Comissão de Ciência, Tecnologia, Inovação, Comunicação e Informática (CCT) antes desta Comissão. A CCT aprovou parecer que repetiu os argumentos que já haviam sido apontados por este relator quando da primeira análise da CAE, além de consolidar as emendas relacionadas ao fim de nosso relatório em um substitutivo.

Por esta razão, passamos a repetir os termos do relatório que apresentamos a esta Comissão de Assuntos Econômicos em 26 de abril de 2007, por permanecerem atuais e aplicáveis à matéria sob exame, além de acrescentar alterações cuja necessidade identificamos posteriormente àquele relatório.

## **II – ANÁLISE**

Reconhece-se a necessidade de se adaptar a legislação às inovações tecnológicas da sociedade moderna. A evolução da legislação e da regulamentação editada pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC) sempre demonstrou preocupação com o aprimoramento das formas de escrituração contábil de empresas. Em 1967, passou-se a

admitir o processo mecanográfico. Em 1968, regulamentou-se a microfilmagem de livros. Em 1972, a escrituração passou a poder ser feita por computador e impressa em formulário contínuo, para posterior encadernação. Hoje, há, ainda, a alternativa das microfichas.

A escrituração mercantil tem tripla função: gerencial, documental e fiscal. Por meio dela, o empresário organiza seu negócio; produz documentos para demonstrar as operações e resultados da empresa, hábeis, desde que devidamente autenticados, a servir como meio de prova em processo judicial; e possibilita o controle da incidência e do pagamento de tributos. Por essa razão, as técnicas de escrituração devem obedecer a padrões contábeis uniformes, a fim de facilitar a compreensão por terceiros e permitir a fiscalização pelo Poder Público.

Ressalte-se que, hoje em dia, nenhum dos processos automatizados admitidos prescinde da impressão e guarda do material na empresa. Para evitar que os livros sejam falseados ou posteriormente modificados pelas empresas, exige-se que o Registro Público de Empresas Mercantis autentique as impressões devidamente encadernadas da contabilidade das empresas. Na verdade, é a autenticação do Registro Público de Empresas Mercantis, exigida nos termos do art. 1.181 do Código Civil, o ato que confere aos livros mercantis a capacidade de gerar os efeitos e a utilidade a eles conferidos pela lei.

As Juntas Comerciais, responsáveis pela autenticação, não retêm cópias dos documentos submetidos, mesmo porque seria fisicamente inviável a reunião em um só local da escrituração contábil de todas as sociedades inscritas no Registro de Empresas de determinada região. A exigência da autenticação para a validade da escrituração tem por objetivo assegurar que os livros sejam apresentados tempestivamente e não sejam modificados mais tarde. Evita-se, com isso, que as Juntas Comerciais precisem arquivar a contraprova do que lhes foi submetido para exame.

Para dispensar as empresas da guarda dos livros contábeis impressos, seria preciso desenvolver um sistema de autenticação dos dados armazenados eletronicamente, com a segurança necessária para, de forma semelhante ao sistema de autenticação mecânica, garantir a integridade e a veracidade das informações. Outra alternativa seria, ainda, o arquivamento eletrônico, pelos órgãos responsáveis, dos mesmos dados guardados nos bancos de dados das empresas.

O sistema eletrônico de escrituração traz benefícios tanto para as empresas quanto para a Administração Pública. Para as empresas porque, na prática, os registros contábeis já há algum tempo são majoritariamente produzidos em meio eletrônico e simplesmente impressos para autenticação da Junta Comercial. A entrega por meio eletrônico reduz os custos de impressão e armazenamento de dados. Para a Administração, porque fica sobremaneira facilitada a atividade de fiscalização, em razão de melhorias na organização, verificação, confrontação e análise das informações fornecidas pelas empresas.

Contra o tradicional sistema de escrituração impressa, o Ministério da Fazenda já apontou as seguintes dificuldades:

- Baixa produtividade na execução da auditoria;
- Informações declaratórias não confiáveis;
- Facilidade de simulação de transações comerciais;
- Dificuldade na execução dos controles;
- Falta de compatibilidade entre os dados econômico-fiscais dos contribuintes;
- Indisponibilidade de informação das transações comerciais em tempo hábil;
- Dificuldade de disponibilizar, compartilhar e trocar informações;
- Alto custo de impressão, manipulação e armazenamento de livros de escrituração comercial;
- Dificuldade no cumprimento de obrigações acessórias;
- Falta de padronização de obrigações acessórias entre os Estados e a Secretaria da Receita Federal (SRF);
- Extravio de livros fiscais como instrumento para obstruir o desenvolvimento da ação fiscal.

Depois da apresentação do projeto de lei em exame, vários Estados e Municípios implementaram, com sucesso, formas eletrônicas de recepção de dados fiscais de empresas, o que corrobora a viabilidade da escrituração por meio eletrônico.

O próprio Governo Federal instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, com base na legislação que hoje vigora: o art. 1.180 do Código Civil e o art. 11 da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

A Medida Provisória nº 2.200-2, de 2001, que instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), lançou as bases da certificação digital e da assinatura eletrônica no ordenamento jurídico brasileiro. Seu art. 10 reconhece como *documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais, os documentos eletrônicos de que trata esta Medida Provisória*.

Segundo o art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, *o 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 sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações*. Seu § 1º prevê a entrega dos livros e documentos em forma eletrônica.

Ademais, vale mencionar que já foram realizados vários convênios entre a União e os Estados para compartilhamento dos dados de interesse da fiscalização. O último deles foi o Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006, que *institui a Escrituração Fiscal Digital*, assinado entre a União, representada pela Secretaria da Receita Federal, o Conselho Nacional de Política Fazendária e todos os Estados da Federação.

Também o Conselho Federal de Contabilidade já editou normas de escrituração contábil em forma eletrônica (NBC T 2.8, instituída pela Resolução CFC nº 1.020, de 18 de fevereiro de 2005, com retificação publicada no D.O.U. de 16 de fevereiro de 2007).

No entanto, em relação ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), o § 2º do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, deixa claro que persiste responsabilidade das empresas de manter, *sob sua guarda e responsabilidade, os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação ordinária*. Dessa forma, a faceta da escrituração eletrônica que mais beneficiaria as empresas, reduzindo os custos de armazenamento dos dados, ficou mitigada. Tal dispositivo regulamentar justifica-se por controvérsias acerca da apresentação dos livros e documentos contábeis de forma exclusivamente eletrônica, em face do disposto no art. 10 da MP nº 2.200-2, de 2001. Ressalte-se que o Código Civil, para o caso de escrituração

eletrônica, somente admite que o Livro Diário seja substituído por fichas, não fazendo menção ao seu arquivamento em meio eletrônico.

Entendemos, portanto, que a alteração dos dispositivos do Código Civil que regem a matéria (Capítulo IV do Título III do Livro II) concluirá a migração da escrituração em papel para o sistema eletrônico, conferindo maior estabilidade às normas e eliminando a necessidade de arquivamento de impressos com as informações já produzidas eletronicamente.

Reiteramos, outrossim, ser indispensável condicionar essas mudanças à regulamentação, a fim de garantir a existência de mecanismos eficazes de controle dos dados fornecidos eletronicamente, assegurando-se a identidade do informante e evitando-se falsificações, modificações posteriores e outras irregularidades facilmente previsíveis. Ressalte-se que, como já expusemos, as bases para essa regulamentação já existem, e acreditamos que não haverá dificuldades para a pronta adaptação do sistema já existente.

Dessa forma, cabe ao legislador fixar a possibilidade de armazenamento eletrônico das informações, abrindo as portas para a modernização de nossa legislação empresarial. Já ao Poder Executivo, responsável pela coordenação dos serviços de registro de empresas, competirá regulamentar de que forma esse armazenamento deve ser feito, buscando sempre preservar a consistência e a veracidade do sistema de registro.

Por isso, consideramos meritória a iniciativa do projeto de lei em exame.

Quanto à juridicidade e à técnica legislativa, entretanto, temos algumas observações. O PLS nº 136, de 2003, visa a modificar o Decreto-Lei nº 486, de 1969, já tacitamente revogado pelos arts. 1.179 e seguintes do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Tais dispositivos regulam a matéria anteriormente disciplinada pelo Decreto-Lei nº 486, de 1969, e, por isso, revogam seus comandos, por força do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

Além disso, o art. 1º do PLS nº 136, de 2003, passa a admitir o arquivamento da escrituração contábil *em meio magnético*, o que impossibilita a utilização de outras tecnologias, como, por exemplo, as mídias ópticas como os discos compactos (CDs), o que não parece compatível com o objetivo declinado na justificação do projeto. O art. 2º do PLS nº 136, 2003, incorre no mesmo equívoco. Melhor seria falar em *meio eletrônico de armazenagem*.

Ressalte-se que é indispensável a regulamentação prévia pelo Poder Executivo, antes que as empresas possam-se utilizar das prerrogativas a que o projeto analisado se refere. Caso contrário, a modificação legislativa pode servir para justificar irregularidades nas escriturações contábeis, já que às empresas será lícito manter bancos de dados meramente eletrônicos, com ampla possibilidade de modificação fraudulenta, se o Poder Público ainda não houver implantado um sistema de arquivamento e autenticação eletrônica de dados.

Por isso, por meio das alterações aqui propostas, busca-se deixar clara a necessidade de regulamentação prévia. Suprime-se, contudo, o artigo que estabelece o dever do Poder Executivo de regulamentar a matéria em 90 dias, por ser, no mínimo, inócuo e de constitucionalidade duvidosa face à independência dos órgãos do Poder do Estado. Modifica-se, ainda, o artigo que fixa o início da vigência da lei para o exercício financeiro seguinte a sua aprovação, por perder o sentido em vista da necessidade de regulamentação para que a lei seja aplicada.

Em cumprimento ao art. 9º da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, deve-se suprimir a cláusula genérica de revogação das disposições em contrário, mesmo porque se trata de consequência inexorável da aprovação da nova lei.

Todas essas correções foram contempladas pelo substitutivo da CCT, que se baseou nas emendas que apresentamos em relatório anterior à CAE. Comungamos da opinião de que as alterações propostas cabem em um substitutivo, pois o conjunto das emendas, embora não afete a essência do projeto, substitui-o integralmente, como previsto no art. 246, § 4º, do Regimento Interno do Senado Federal.

Em adição às considerações já contempladas no substitutivo da CCT, acolhemos também as sugestões apresentadas pela Receita Federal por meio da Nota Cofis/Didig nº 2008/083, datada de 18 de março de 2008. A primeira sugestão é que a escrituração eletrônica seja autorizada não somente para o Livro Diário, mas para qualquer livro de escrituração empresarial.

A segunda sugestão é no sentido de que, em vez de se prever a possibilidade de apresentação do Livro Razão em meio eletrônico, como propõe a alteração ao *caput* do art. 14 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, dispense-se completamente a apresentação desse livro se a pessoa

jurídica optar pela escrituração eletrônica, já que se trata do mesmo conjunto de dados do Livro Diário e, com o banco de dados digital, será possível à autoridade fiscalizadora organizar a informação da forma que lhe seja mais conveniente. Assim, é de todo recomendável a extinção dessa obrigação tributária acessória, reduzindo a carga burocrática e desonerando os contribuintes.

Entendemos, ainda, que a modificação proposta pelo substitutivo ao art. 1.181 do Código Civil estaria mais bem posicionada como parágrafo único do art. 1.194, haja vista tratar-se de conservação e guarda de livros contábeis por meio eletrônico, e não da autenticação desses livros.

Por fim, propomos que seja acrescentado parágrafo ao art. 1.180 do Código Civil, para deixar claro que não somente a guarda e a conservação, mas também a produção e a apresentação da escrituração poderão ser feitas por meio exclusivamente eletrônico.

Tendo em vista as alterações adicionais, apresentamos novo substitutivo ao projeto, que as consolida.

### **III – VOTO**

Por todo o exposto, o voto é pela aprovação do PLS nº 136, de 2003, na forma do substitutivo a seguir apresentado.

#### **EMENDA Nº 02-CAE (SUBSTITUTIVO)**

### **PROJETO DE LEI DO SENADO Nº136 (SUBSTITUTIVO), DE 2003**

Altera as Leis nºs 8.218, de 1991, e 10.406, de 2002, para permitir a produção e a guarda da escrituração em meio eletrônico.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

**Art. 1º** O art. 1.180 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

“**Art. 1.180.** .....

§ 1º .....

§ 2º Admite-se, na forma do regulamento, que a escrituração seja feita por meio exclusivamente eletrônico (NR)”

**Art. 2º** O art. 1.194 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

“**Art. 1.194.** .....

Parágrafo único. Admite-se, na forma do regulamento, a guarda da escrituração em meio eletrônico. (NR)”

**Art. 3º** O art. 14 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

“**Art. 14.** .....

§ 1º .....

§ 2º Ficam dispensados da escrituração de que trata o *caput* os contribuintes que adotarem a apresentação de sua escrituração em meio eletrônico, na forma do § 2º do art. 1.180 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (NR)”

**Art. 4º** As prerrogativas previstas nesta Lei serão exercidas mediante regulamentação do Poder Executivo.

**Art. 5º** Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão, em 08 de julho de 2008.

, Presidente

, Relator