



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

Processo n° 10283.720784/2016-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-006.014 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2012, 2013

SISTEMAS ELETRÔNICOS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. MULTA.

Deixar de atender intimação para apresentar arquivos digitais sem que se tenha transmitido os dados correspondentes via Sped caracteriza a omissão tipificada no inc. II do art. 12, c/c art. 11, da Lei 8218/91.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012, 2013

ILEGALIDADE DE ATO INFRALEGAL.

As autoridades administrativas julgadoras não possuem competência para apreciar legalidade de atos infra legais.

DESPROPORCIONALIDADE DO VALOR DA MULTA.

Uma vez estabelecido que os fatos se subsumem ao tipo infracional, não pode o julgador administrativo, sem que haja norma em sentido diverso, deixar de aplicar, com base em considerações principiológicas, a penalidade legalmente prescrita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Rodolfo Tsuboi, que votava pelo provimento por entender haver reatratividade benigna, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que votava pelo provimento, por entender haver erro de capitulação e falta de interesse da fiscalização. O Conselheiro Rosaldo Trevisan indicou intenção de apresentar declaração de voto. O Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva, suplente convocado, atuou em substituição ao Conselheiro Tiago Guerra Machado, que declarou impedimento.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, ciência em 29/01/2016, para aplicação da multa prevista no inciso II, do art. 12 e art. 11 da Lei nº 8.218/91 no valor de R\$ 109.453.303,46.

O procedimento fiscal foi instaurado para o período de 2012-2013 a fim de verificar o cumprimento de requisitos e condições para usufruto do Regime Aduaneiro da ZFM.

A empresa foi intimada a apresentar ao final o arquivo “**4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados**”, que é o arquivo “**4.6.1 Relação Insumo/Produto**” especificado no Anexo Único do ADE Cofis 15/01, com a redação do ADE Cofis 25/10.

Alega a autoridade fiscal que o interessado, mesmo reitornado: (a) deixou de apresentar o referido arquivo digital; (b) não transmitiu os dados correspondentes via Sped, de maneira que não se lhe aplica a exoneração do dever de apresentação do item 1.4 do Anexo Único do ADE Cofis 15/01 (com a redação do ADE Cofis 25/10); (c) afirmou não estarem seus sistemas informáticos aptos a gerarem os arquivos solicitados; ficando, assim, caracterizado que não mantinha a informação continuamente disponível à RFB. Ressalta a autoridade que as demais informações prestadas não supriram a ausência de apresentação por não trazerem, no tocante aos insumos e os produtos, dados quantitativos e de identificação necessários ao exame fiscal.

Quanto à apuração do valor da multa, diz que as informações requeridas se referiam a toda a movimentação de produção e venda do autuado do período em tela e, por tal razão, adotou como valor total das operações a receita de vendas de produtos de fabricação própria no mercado interno, extraída das informações declaradas pelo autuado nas DIPJ dos anos-calendário 2012 e 2013; porém, tendo em vista que o cálculo atingiu o teto definido no art. 12, II, da Lei 8218/91, foi utilizado este último valor no lançamento.

Ao final informa que o arquivo acabou sendo entregue, mas apenas em set/2016, ou seja, 8 (oito) meses após a autuação.

Regularmente cientificada sobre o teor da autuação a empresa apresentou impugnação, que foi julgada pela DRJ São Paulo, por maioria de votos, improcedente, mantendo o crédito tributário exigido, Acórdão nº 16-77.810, de 31 de maio de 2017, que restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2012, 2013

SISTEMAS ELETRÔNICOS DE ESCRITURAÇÃO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS DIGITAIS. MULTA.

Deixar de atender intimação para apresentar arquivos digitais sem que se tenha transmitido os dados correspondentes via Sped caracteriza a omissão tipificada no inc. II do art. 12, c/c art. 11, da Lei 8218/91.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012, 2013

ILEGALIDADE DE ATO INFRALEGAL.

As autoridades administrativas julgadoras não possuem competência para apreciar legalidade de atos infralegais.

DESPROPORCIONALIDADE DO VALOR DA MULTA.

Uma vez estabelecido que os fatos se subsumem ao tipo infracional, não pode o julgador administrativo, sem que haja norma em sentido diverso, deixar de aplicar, com base em considerações principiológicas, a penalidade legalmente prescrita.

A empresa apresentou Recurso Voluntário em que questiona, resumidamente, o cabimento de norma punitiva mais específica, a prestação de informações à administração, e o caráter extorsivo da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

1. Da legalidade da multa aplicada

Contra a recorrente foi aplicada a multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91:

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. (grifos nossos)

Inicialmente a recorrente insurgiu-se contra a aplicação da Lei nº 8.218/91 para o caso concreto. No seu entender como se está diante de Regime Aduaneiro da Zona Franca de Manaus, num contexto de comércio exterior, deve ser aplicada a norma específica, a saber o Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro. Deveria ser aplicado o art. 728, inciso IV, que é menos gravoso. Para a recorrente o acórdão recorrido analisou *en passant* o assunto.

Consta no TDPF, que foi aberto um procedimento de fiscalização para os tributos II, IPI, MULDI, PIS, Cofins, no período de 01/2012 a 12/2013.

No caso de procedimento de fiscalização devem ser analisados todos os aspectos que envolvem os tributos no período delimitado. Esses aspectos podem envolver questões tributárias, procedimentos aduaneiros ou cumprimento de obrigações acessórias.

Na situação em exame a empresa foi intimada, no início do procedimento fiscal, a apresentar os seguintes arquivos digitais:

- 4.4.2 Arquivo de Importação
- 4.5.1 Arquivo de Controle de Estoque
- 4.5.2 Arquivo de Registro de Inventário
- 4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados
- 4.9.4 Tabela de Natureza da Operação
- 4.9.5 Tabela de Mercadorias/Serviços

OBS: Deverá também ser entregue o arquivo 4.5.2 Arquivo de Registro de Inventário referente a dezembro de 2011.

Devido a não apresentação dos arquivos a empresa foi reintimada, e dessa vez possibilitada a apresentação apenas do arquivo 4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados.

Como a empresa não apresentou o último arquivo solicitado, e informou que não possuía sistema que possibilitasse a apresentação dos arquivos, foi aplicada a sanção inculpada nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91.

Primeiro devemos verificar a base legal para a obrigatoriedade de apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização.

O Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro, dispõe sobre os requisitos para fruição dos benefícios da ZFM, quais sejam, que as empresas localizadas na ZFM poderão importar com isenção e/ou suspensão do pagamento dos tributos desde que cumpram com os requisitos de controle estipulados pela RFB:

Art. 505. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, bem como a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 3º; e Lei nº 8.032, de 1990, art. 4º).

...

§ 2º A isenção de que trata este artigo fica condicionada à efetiva aplicação das mercadorias nas finalidades indicadas e ao cumprimento das demais condições e requisitos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 288, de 1967, e pela legislação complementar.

...

Art. 514. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil:

I - definir os locais de saída, da Zona Franca de Manaus para outros pontos do território aduaneiro, das mercadorias referidas nos arts. 509 e 512; e

II - disciplinar o despacho aduaneiro e os procedimentos de internação das mercadorias a que se refere este Capítulo, inclusive bagagem.

...

Art. 261. As empresas localizadas na Zona Franca de Manaus poderão importar, com suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, bens a serem empregados, pelo importador, na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus, de que trata o art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002 (Lei nº 10.865, de 2004, art.14, § 1º).

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o caput (Lei nº 10.865, de 2004, art.14, § 2º).

No caso da ZFM foi editada a Instrução Normativa SRF nº 242, de 6 de novembro de 2002, que detalha como deverá ser o procedimento de controle de internação de mercadorias da Zona Franca de Manaus para o restante do território nacional.

A IN SRF nº 242/2002 estipula a possibilidade de dois tipos de procedimento de controle, o ordinário e o simplificado. Para o caso do procedimento simplificado a empresa deve prestar as informações constantes do Anexo único ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº15, de 23 de outubro de 2001:

Art. 5º A internação de mercadorias poderá ser feita, por estabelecimento habilitado pela SRF, mediante procedimento simplificado.

§ 1º As mercadorias internadas mediante o procedimento simplificado previsto no caput poderão sair diretamente do estabelecimento habilitado para seus destinos fora da ZFM, com dispensa de passagem por recinto alfandegado ou autorizado de controle para fins de conferência física ou documental.

§ 2º A habilitação para o procedimento simplificado, referida no caput, será validada mensalmente, de forma automática, com a confirmação da:

I - apresentação de DCI Mensal, que compreenderá a prestação de informações constantes do Anexo II, relativas a todas as operações de internação realizadas e consumadas pelo estabelecimento no mês anterior ao da apresentação da declaração, conforme as respectivas Notas Fiscais de Saída; e

II - prestação das informações constantes do Anexo Único ao Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001, quando exigidas, nos seguintes meios físicos:

a) disquete de 3½", padrão PC-IBM, FAT-12, (1,44 MB); ou

b) CD, padrão de gravação ISO-9660, (600 MB).

§ 3º A Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) expedirá Ato Declaratório Executivo fixando a data a partir da qual a entrega dos arquivos referidos no inciso II do § 2º deverá ser feita via Internet, podendo também estabelecer a exigência de outras informações em complemento às constantes do Anexo Único ao ADE Cofis nº 15, de 2001. (IN SRF nº 242/2002)

O Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23 de outubro de 2001, foi alterado pelo ADE Cofis nº 25, de 07/06/2010. Ele estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata a IN SRF nº 86/2001. Já essa última IN dispõe sobre informações, formas e prazos para apresentação de arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas.

Art. 1o As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Parágrafo único. As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei No 9.317, de 5 de dezembro de 1996, ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo.

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

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

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

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

§ 3o Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações. (IN SRF nº 86/2001)

...

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;

II - fornecedores e clientes;

III - documentos fiscais;

IV - Comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;

VI - relação insumo/produto;

VII - controle patrimonial;

VIII - folha de pagamento.

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

Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos. (ADE nº 15/2001)

A fiscalização intimou a empresa a apresentar o arquivo citado no item 4.6.1 do ADE nº 15/2001:

4.6 Relação Insumo / Produto

4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados

Arquivo demonstrativo da utilização dos insumos por unidade de produto.

Os produtos intermediários deverão constar, como produto, na relação de insumos aplicados na sua produção e, como insumo, na relação dos produtos obtidos em etapa imediatamente posterior.

Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados da Tabela de Mercadorias (4.9.5).

Claro está que a exigência da fiscalização teve amparo legal, já que disciplinada nos dispositivos citados. Quanto a alegação de que deveria ser aplicada a sanção estipulada no art.728, inciso IV, do Regulamento Aduaneiro entendo que não merece guarita.

Somando-se a isso temos que o CTN e a Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a obrigação de exibição dos documentos, magnéticos ou assemelhados, que forem julgados necessários pela fiscalização sempre que exigidos:

As pessoas físicas ou jurídicas exibirão aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, sempre que exigidos, as mercadorias, livros das escritas fiscal e geral, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização, e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem assim veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia, ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando (Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 94 e parágrafo único; e Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34).

Apesar da alegação da recorrente que a multa do Regulamento Aduaneiro seria mais específica que a da Lei nº 8.218/91, por aquela referir-se ao comércio exterior e essa referir-se a um escopo mais amplo, qual seja o uso de sistemas de processamento de dados, não entendo que essa deve ser a interpretação mais condizente.

A autuação deveu-se a não apresentação de arquivos digitais obrigatórios para todas as pessoas jurídicas, independente do ramo de atuação. Por isso a Lei nº 8.218/91 veio estipular o mesmo tratamento que deve ser dado a todas as pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados e a mesma sanção aplicável ao descumprimento do comando legal. A intenção do legislador foi dar tratamento isonômico à mesma situação jurídica. Vejamos:

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.

...

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

...

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;

Já a multa prevista no art. 728, Inciso IV, alínea b, do Regulamento Aduaneiro, conforme estabelecido no art. 107 do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pelo art. 77 da

Lei nº 10.833/2003 visa alcançar outras situações, e está-se a referir sobre documentos em papel, que são citados em muitas partes do Regulamento e que devem acompanhar as operações de comércio exterior:

Art. 728. Aplicam-se ainda as seguintes multas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 107, incisos I a VI, VII, alínea “a” e “c” a “g”, VIII, IX, X, alíneas “a” e “b”, e XI, com a redação dada pela Lei no 10.833, de 2003, art. 77):

...

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

...

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;

Hipoteticamente falando, não vejo óbice a aplicação conjunta da sanção aduaneira caso fosse identificada a situação prevista na alínea, qual seja, a não apresentação de documentos solicitado pela fiscalização.

Concluo pela adequação da multa aplicada, e deixo de acatar a preliminar suscitada.

2. Da prestação de informações pela empresa

Insurge-se a recorrente quanto a afirmação da fiscalização sobre a sua recusa na prestação de informações.

Ela afirma que desde a impugnação vem demonstrando que forneceu os dados materiais requeridos pela fiscalização. E que se trata apenas de divergência do meio digital que não pode ser arguida com falta de cumprimento de determinação legal.

A alegação da recorrente suscitou dúvidas nos julgadores de piso que converteram o julgamento por duas vezes em diligência para apurar a sua veracidade.

Na primeira diligência, Resolução nº 16-000.651, foi solicitado que se verificasse se a empresa transmitiu via SPED as informações solicitadas, o que confirmaria que estaria acobertado pelo item 1.4 do Anexo Único do ADE Cofis nº 25/10:

1.4 Dispensa da Entrega

Não serão exigidos arquivos digitais de registros contábeis e fiscais na forma deste ato aos contribuintes que estão obrigados à transmissão ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), ou que transmitiram facultativamente, apenas em relação às mesmas informações que comprovadamente foram entregues ao Sped.

A recorrente alega que informou que efetivara a transmissão via Sped quando da 1ª intimação (fls. 17-19) e que a resposta não foi acatada pela fiscalização que conclui que a dispensa somente se aplicaria às informações comprovadamente transmitidas via SPED e que os arquivos compunham o Bloco K, cuja obrigatoriedade de transmissão teria sido postergada pelo Ajuste SINIEF 13/15 PARA 01/01/2017.

O julgador de piso entendeu que o item 1.4 do Anexo único do ADE Cofis nº 25/10 também alcançaria os contribuintes que transmitiram facultativamente os arquivos:

11. Assim, para auxiliar a análise quanto à configuração da infração objeto do presente processo, e com base no art. 6º da Port. MF 341/2011, proponho converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora providenciar o seguinte:

a) Verificar e informar se o interessado, mesmo não estando obrigado, transmitiu via SPED as informações correspondentes aos arquivos requeridos pela Fiscalização;

Intimada a prestar esclarecimentos a empresa assim respondeu:

Em resposta à intimação 01/2016, a empresa informou que os dados que constam no arquivo 4.5.1 Controle de Estoque e 4.6.1 Relação Insumo/Produto do Anexo único do ADE Cofis 25/2010 fazem parte do Bloco K, cuja apresentação foi postergada para dezembro de 2016, conforme IN 1.652/2016. E que por esta razão, tais informações ainda não constam no SPED da empresa.

A fiscalização junta a seguinte informação:

Desse modo, resta claro que a empresa assume que não realiza a escrituração digital das informações solicitadas pela Fiscalização, em razão de estas informações constarem do bloco K, o qual teve sua implementação postergada para 01/01/2017.

Confirma-se também que a empresa não mantém os referidos arquivos à disposição da RFB de maneira contínua, tendo em vista que a primeira solicitação dos referidos dados foi em 21/05/2015, tendo a empresa respondido em 09/06/2015 que tais arquivos constavam no SPED, em franca contradição com a verdade material que fora informada por ela na resposta à intimação para a solução desta diligência.

Ressalte-se que a autoridade fiscal em 26/06/2015 reintimou a empresa chamando a atenção para o fato de os dados requeridos não constarem no SPED e que ela estava obrigada à sua disponibilização à fiscalização. Diante disso, a empresa em 16/07/2015 solicitou prorrogação de prazo para a entrega dos referidos dados. Acontece que na resposta à reintimação a empresa não apresentou os referidos dados, demonstrando assim que ela não os mantém à disposição de maneira contínua à RFB.

Frise-se também, que na resposta à Intimação 50/2015, constante na página 52 deste processo a empresa reconhece que

*não possui sistema que possibilite a elaboração do arquivo 4.6.1
Relação Insumo/produto no curto período de tempo.*

Como pode ser verificado, a empresa afirma que não transmitiu as informações espontaneamente, e inclusive utiliza o mesmo argumento que consta no ADE, ou seja, que o prazo foi postergado então não teria porque transmitir o arquivo. A fiscalização aproveita a oportunidade de manifestação, para novamente afirmar que a empresa não possui os arquivos, inclusive a mesma afirmou em intimação não possui-los.

Em resposta à diligência a empresa afirma que já enviou todas as notas fiscais, a ECD e a EFD a Receita Federal, com o conteúdo necessário à fiscalização.

Novamente o julgamento foi convertido em diligência, Resolução nº 16-000.686, de 24/11/2016, para se esclarecer o conflito de informações existentes.

A Fiscalização afirma que o intimado deixou de apresentar o arquivo digital 4.6.1 Relação Insumo/Produto, e que também não transmitiu os dados via Sped, significando que ele não mantém a informação requerida disponível de maneira contínua à RFB.

O interessado afirma que apresentou as informações exigidas, mas não na forma do citado ADE, pois seus sistemas não estavam adaptados, por isso não houve omissão mas divergência quanto à forma de apresentação. Agrega a informação que a suspensão de sua habilitação ao procedimento simplificado de internação da ZFM, pelo mesmo motivo da presente autuação, foi restabelecida.

A DRJ justifica a solicitação de nova diligência e propõe os termos:

Justificativa

7. Considerando que de acordo com o art. 3º, §2º, da IN SRF 86/2001, e art. 2º do ADE Cofis 15/2001, os arquivos digitais poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida nos atos.

8. Considerando que pelo art. 112, II, do CTN, a lei tributária definidora de infrações deve ser interpretada de maneira mais favorável ao interessado em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

9. Considerando que pelo art. 2º, §ún, VI, da Lei 9784/1999, nos processos administrativos será observado o critério de adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Proposta

10. Proponho, com base no art. 6º da Port. MF 341/2011, converter o julgamento em nova diligência para que a unidade preparadora providencie o seguinte:

a. Confirmar, fundamentando, se foi restabelecida a habilitação do interessado ao procedimento simplificado de internação da

ZFM e se a causa do restabelecimento foi o saneamento da omissão que motivara a suspensão, conforme fls. 10 do processo;

b. Confirmar, fundamentando, se as informações já prestadas são suficientes, em vista do(s) objetivo(s) e do escopo do procedimento fiscalizatório, e se é praticável seu processamento em vista do volume e do formato dos dados apresentados.

Em resposta à diligência a DRF inicialmente frisa que os arquivos devem estar a disposição da fiscalização e que a empresa mesmo após intimada não apresentou os arquivos e informou não possuir sistema que possibilitasse a elaboração do arquivo, que não houve transmissão via Sped, e que houve apenas a alegação de apresentação das informações exigidas não havendo em nenhuma folha do processo a comprovação do alegado.

A empresa alega (fls 63 e 64) que por não ter condições de apresentar o arquivo 4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados, apresentou os arquivos 4.3.2 Tabela de Entrada e 4.3.4 Tabela de Entradas de Terceiros onde constam todos os insumos adquiridos para a elaboração de seus produtos finais.

Cabe esclarecer a esta DRJ que o que é exigido pela fiscalização não é a relação de todos os insumos entrados na indústria, como a defesa tenta induzir, o que se busca com as informações constantes do arquivo 4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados é **saber a quantidade de cada insumo utilizada na fabricação dos produtos intermediários e a quantidade desses produtos intermediários utilizados na produção do produto final, estando todos eles corretamente identificados.**

No intuito de demonstrar de forma cabal que as informações constantes no arquivo entregue pela empresa não se tratam de apenas uma apresentação em desconformidade com layout, mas somente de dados das entradas dos insumos, sem qualquer indicação da quantidade utilizada na produção de determinado produto, anexou-se a esta resposta a imagem dos arquivos 4.3.2 Tabela de Entrada e 4.3.4 Tabela de Entradas de Terceiros entregues pela empresa, de modo que os nobres operadores do direito visualizem o que está sendo discutido e não fiquem presos apenas a bravatas.

Em resumo, a empresa alega que prestou as informações, mas a verdade material, que se é buscada, é que não houve a prestação das informações exigidas, não houve transmissão facultativa desses dados, não cabendo assim, levar a discussão para a esfera de entrega em layout diverso do exigido. Houve de fato a sonegação das informações solicitadas, pois se assim não o fosse poder-se-ia apontar em qual folha do processo consta, por exemplo, a quantidade e a descrição de cada insumo e subproduto utilizado para a elaboração do produto final Concentrado Coca-Cola 135000 LU.

Em resposta aos quesitos esclarece que apesar da multa não guardar relação com o restabelecimento da habilitação que a causa do restabelecimento foi a “mera apresentação de arquivos que seriam analisados posteriormente no que tange se as informações neles contidas estavam regulares ou não.” E quanto ao segundo quesito, se as informações já prestadas seriam suficientes responde que:

Primeiro, ao momento da não apresentação dos documentos exigidos pelo ADE/Cofis e seu conseqüente lançamento tributário; e segundo, após o lançamento tributário, a apresentação das informações para fins de prosseguimento do procedimento de fiscalização.

No que tange ao primeiro momento, as informações colimadas a este processo e que fundamentaram o lançamento tributário não são suficientes para o bom cumprimento do procedimento fiscalizatório, pois não houve a entrega das informações solicitadas.

Caso se queira adentrar aos **fatos posteriores ao lançamento**, ressalta-se que houve a Intimação nº 33/2016 de 01.08.2016, anexa, que em seu item 2 solicitava a retificação dos dados/layout dos arquivos 4.5.1 Controle de Estoques e 4.6.1 Insumos relacionados e em seu item 3 solicitava que a empresa informasse todos os códigos utilizados por ela no controle de estoque nos campos: Históricos e Tipos de Documentos, que constavam no arquivo 4.5.1 Controle de Estoques.

Restando, por obvio, concluído que até agosto de 2016, quer dizer, **8 meses após o auto de lançamento e 15 meses depois da primeira intimação** de solicitação de tais informações a empresa não as tinha apresentado de forma clara para que esta fiscalização pudesse auditá-la no que tange ao escopo da fiscalização.

A empresa só veio a apresentar os arquivos de forma correta em 14.09.2016, conforme Resposta à Intimação e recibo do SVA dos arquivos entregues, anexos. Ressalta-se que **até esta data não cabe a análise da possibilidade do processamento dos dados em razão do volume e/ou do formato, pois os dados exigidos não tinham sido entregues em formato algum**. Esclarece-se também que estas informações não são suficientes, mas necessárias ao prosseguimento do procedimento fiscal.

Revisando o processo e as respostas as intimações efetuadas, a empresa informa que é possível extrair todas as informações solicitadas dos arquivos enviados, inclusive a relação de produtos fabricados e internados, com seus correspondentes códigos.

Já que o ADE 15/2001 previu a possibilidade de a autoridade requisitante aceitar a apresentação dos arquivos digitais em forma diferente da estabelecida é preciso verificar se os arquivos apresentados pela recorrente poderiam ser utilizados alternativamente, e se as informações contidas nos arquivos seriam suficientes para a análise fiscal.

Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos. (ADE nº 15/2001)

A empresa informa ter entregue os arquivos:

- inventário fiscal 2013.xlsx
- inventário fiscal 2012.xlsx
- saldos finais inventário dez11.xls

- IN86 – RECOFARMA MNS 2012 final.xlsx

- IN86 – RECOFARMA MNS 2013 final.xlsx

O ADE Cofis 15/2001 estipula as seguintes informações necessárias:

4.6 Relação Insumo / Produto

4.6.1 Arquivo de Insumos Relacionados

Arquivo demonstrativo da utilização dos insumos por unidade de produto.

Os produtos intermediários deverão constar, como produto, na relação de insumos aplicados na sua produção e, como insumo, na relação dos produtos obtidos em etapa imediatamente posterior.

Os arquivos deste sistema deverão ser acompanhados da Tabela de Mercadorias (4.9.5).

Item	CAMPO	Posição Inicial	Tamanho	Formato	OBSERVAÇÕES
1	Código do Produto	1	20	C	Conforme Tabela de Mercadorias (4.9.5).
2	Unidade	21	3	C	Unidade do produto.
3	Código do Insumo	24	20	C	Conforme Tabela de Mercadorias (4.9.5).
4	Quantidade	44	17	N	Preencher com a quantidade bruta de insumo empregada por unidade do produto. Entende-se por quantidade bruta a quantidade total (incluídas as perdas normais decorrentes do processo produtivo). Sem sinal, pontos ou vírgulas e com 3 casas decimais.
5	Percentual de perda	61	5	N	Percentual de perdas normais decorrentes do processo produtivo, com 2 casas decimais (14% é gravado como 01400).
6	Unidade	66	3	C	Unidade na qual está expressa a quantidade de insumo.
7	Data de Início	69	8	N	Data de início de vigência da fórmula.
8	Data Final	77	8	N	Data final de vigência da fórmula.

4.9.5 Tabela de Mercadorias/Serviços

Este arquivo deverá conter a descrição dos códigos de Mercadorias e Serviços que foram utilizados no período. O vocábulo "Mercadorias" compreende também os produtos acabados ou semi-acabados, matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e de uso e consumo, inclusive os bens a serem integrados ao ativo fixo.

Deverão ser fornecidas tabelas separadas por tipo de arquivo e campo que objetiva decodificar. Opcionalmente, caso não ocorram duplicidades de códigos, poderá a pessoa jurídica apresentar um arquivo único contemplando todas as mercadorias/serviços.

Item	CAMPO	Posição Inicial	Tamanho	Formato	OBSERVAÇÕES
1	Data de Atualização	1	8	N	Inclusão / Alteração.
2	Código da Mercadoria / Produto / Insumo / Serviço	9	20	C	
3	Descrição	29	45	C	

Comparando as tabelas entregues pela empresa, estoque de mercadorias por mês, com a informação necessária estipulada no ADE não consegui verificar conexão entre as informações. Entendo que as tabelas apresentadas pela empresa não satisfazem o requisitado, qual seja, ser uma relação de insumo x produto.

Concluo que não houve apresentação das informações para a qual a empresa foi intimada pela fiscalização.

3. Do cabimento da multa

Conforme já informado a empresa foi autuada com a fundamentação nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, que estipula que as empresas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados ficam obrigadas a manter à disposição da Secretaria da Receita Federal os arquivos digitais e sistemas pelo prazo decadencial. E no caso da inobservância será aplicada a sanção a saber:

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;

Por todo o exposto anteriormente podemos verificar que a empresa prestou incorretamente as informações solicitadas, já que intimada e reintimada, apresentou informações conflitantes, alegando que não possuía as informações e apresentando arquivos digitais que não atendiam o necessário para se efetuar o procedimento fiscal.

Não coaduno com o entendimento expresso no acórdão de piso que nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.218/91 haveria outros dispositivos aplicáveis, não foi questão de forma de apresentação e também não foi cumprimento de prazo, já que os arquivos apresentados não atendiam a intimação e por não atender a intimação não há que se falar em descumprimento de prazo. Descumpra prazo quem atende satisfatoriamente mas a destempo, o que não foi o caso.

4. Do caráter extorsivo da multa aplicada

Conforme já vem decidindo reiteradamente esse Colegiado, o CARF não é competente para analisar o teor das normas legais e deixar de aplicá-las. É tanto o consenso que já foi sumulado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Analisar o caráter extorsivo da multa perpassa por analisar o teor da norma, e para se questionar o teor da norma há que se verificar sua constitucionalidade.

5. Do ADE Cofis 25/2010

Por fim a empresa questiona a validade do ADE Cofis 25/2010. Preliminarmente foi analisada nesse voto a validade dos atos legais aplicados e conclui-se pela validade e legalidade das normas aplicadas no caso concreto.

A alegação da empresa sobre a Lei nº 8.218/91 ter sido alterada pela MP 2.158-35/2001, ocasião em que foi inserida na norma a autorização para a RFB regulamentar a entrega dos arquivos digitais não se sustenta. Está-se falando de norma editada em 2001 para fatos ocorridos em 2012, ou seja, mais de dez anos após. A empresa teve tempo mais que suficiente para fazer as adaptações necessárias para atender a regulamentação infra-legal.

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

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)

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

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)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

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.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso no mérito por negar-lhe provimento.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

Apesar de concordar com o externado pela relatora, em seu detalhado voto, indiquei a intenção de apresentar declaração de voto em função dos debates surgidos no colegiado, durante a sustentação oral e as votações, quando surgiram alegações no sentido de que a penalidade aplicada no caso em análise, prevista na Lei nº 8.218/1991 (art. 12, II) teria sido derogada, conforme entendimento do CARF, com menção ao Acórdão nº 9303-008.133.

A presente autuação data de 2016, época em que a redação dos arts. 11 e 12 da citada Lei nº 8.218/1991 era a seguinte:

“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 2.158-35/2001)

(...)

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

(...)

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; (...)” (grifo nosso)

No caso em análise, não tenho dúvidas de que a empresa, mesmo intimada e reintimada, como destaca a relatora, não apresentou informações solicitadas pela fiscalização, e que estavam referidas em ato normativo (Anexo Único do ADE COFIS nº 15/2001, com a redação dada pelo ADE COFIS nº 25/2010), onde se dispensa expressamente a entrega no caso de a informação constar no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (cabendo mencionar que, no caso concreto, a informação, de inclusão facultativa, NÃO se encontrava registrada no SPED).

Entendemos, assim, que a multa prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991 é aplicável à situação evidenciada nos autos, que se refere especificamente à não apresentação de informações constantes em arquivos digitais, após intimação (em 21/05/2015) e reintimações (em 26/06/2015, e, após a empresa solicitar prorrogação de prazo, que continuou a descumprir, em 26/08/2015).

Foi trazido ao debate julgamento recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-008.133, de 21/02/2019), no qual se teria concluído que prevalece sobre o referido inciso II do art. 12 da citada Lei nº 8.218/1991 o disposto no art. 57, inciso III, da MP nº 2.158-35/2001, invocando-se, inclusive, o Parecer Normativo RFB nº 3/2013.

Sobre tal tema, entendemos serem necessários esclarecimentos mais detidos, analisando-se os diferentes cenários, ao longo do tempo, para as distintas multas previstas na legislação.

Em um cenário 1, no ano de 2001, não havia dúvidas que as multas por “descumprimento de obrigações acessórias” (estabelecida no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001) e por “não manter à disposição da RFB arquivos digitais e sistemas de processamento eletrônico de dados” (art. 12, II, da Lei nº 8.218/1991, com a redação dada pela mesma MP nº 2.158-35/2001) coexistiam. Aliás, seria absolutamente ilógico e irrazoável a Medida Provisória estabelecer uma penalidade em um artigo, entendendo prejudicada outra penalidade para a qual dá nova redação em artigo distinto.

Vejam-se os textos dos arts. 57 e 72 da MP nº 2.158-35/2001:

*“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.”

“Art. 72. Os arts. 11 e 12 da Lei n 8.218, de 29 de agosto de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 11. As peças 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.

(...)

Art. 12. (...)

(...)

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;” (grifo nosso)

Em um cenário 2, a Lei nº 12.766, de 27/12/2012 (DOU de 28/12/2012), ao dar nova redação ao art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, em seu art. 8º, estabeleceu uma possível “zona de conflito” entre as duas penalidades, ao dispor:

“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:

(...)

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

(...)” (grifo nosso)

Esse cenário 2 ensejou necessidade de esclarecimentos quanto ao âmbito de aplicação das distintas penalidades. Nesse sentido veio o Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013, que, em seus itens 4.1 a 4.8, esclarece:

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.” (grifo nosso)

Nesse cenário 2 esta primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF, com composição totalmente distinta, julgou processo que tratava de multa aplicada em 2010, com base no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, referente aos anos de 2005 a 2008, por haver “campos em branco” ou contendo a informação “00000000” nos arquivos magnéticos das notas fiscais apresentados ao fisco pela empresa, durante a análise de pedidos de ressarcimento. No julgamento, o citado Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013 é expressamente invocado para concluir que:

*“ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. ERROS E OMISSÕES. O art. 57, III, da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012 incide no lugar do art. 12, I, da Lei 8.218/91, quando o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato (leiaute) definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil . **Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art.57 da MP 2.158-35/2001 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012.** Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória - art.106, II, ‘c’, do CTN.” (Acórdão n. 3401-002.281, Rel. Cons. Angela Sartori, qualidade, sessão de 13/11/2014).*

Cabe uma pausa na análise cronológica dos cenários para esclarecer que o caso que aqui se está a julgar não coincide com aquele apreciado em 2014, pois não está a versar sobre campos em branco, mas sobre a não manutenção contínua à disposição do fisco dos arquivos digitais, o que só endossa a aplicação do inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/1991, e não do ao art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, mesmo à luz do Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013.

Surge, na sequência, um cenário 3, com o advento da Lei nº 12.873, de 24/10/2013 (DOU de 25/10/2013), que dá nova redação ao art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, que expurga a “zona de conflito” entre as penalidades, não havendo mais qualquer menção no referido art. 57 a arquivos digitais ou escrituração digital:

*“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as **obrigações acessórias** exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

(...)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (...)

(...)” (grifo nosso)

Não existindo mais o conflito, deixa de fazer sentido, nesse cenário 3, o Parecer Normativo RFB nº 3, de 10/06/2013, que foi reescrito/atualizado, em função da nova lei, resultando no Parecer Normativo COSIT nº 3, de 28/08/2015, aprovado por Despacho da RFB (em 01/09/2015). No novo parecer, esclarece-se, no item 6, que:

“6. Dessa forma, sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, com observância do princípio “tempus regit actum” (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”;

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;

b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012 ? conforme item 4.8. do Parecer Normativo N° 3, de 2013, o que implica (observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;

c) Os prazos de entrega para entrega de escrituração, demonstração e arquivo digital de forma ordinária não sofreram alteração quando da vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, tampouco na redação atual; (...)” (grifo nosso)

Portanto, após 24/10/2013, data que marca o início do cenário 3, já não havia vestígios de conflito entre as duas penalidades citadas. Mesmo assim, o Acórdão nº 3401-002.281, de 13/11/2014, aplicou, entendendo haver retroatividade benigna (e revogação tácita), a multa do inciso III do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, na redação (já revogada, à época do julgamento) da Lei nº 12.766, de 27/12/2012.

E foi esse o caso apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no retromencionado Acórdão nº 9303-008.133, de 21/02/2019, que, ao que se percebe pela ementa, endossa as conclusões do Acórdão nº 3401-002.281:

“ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. ERROS E OMISSÕES. O disposto no art. 57, inciso III, da MP 2.158-35/01 com a redação

do art. 8º da Lei 12.766/12 prevalece em relação ao art. 12, I, da Lei 8.218/91, na hipótese em que o contribuinte entrega com erros ou omissões à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato - leiaute - definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. Cabe refletir que não há que se distinguir, a conduta de “deixar de apresentar” e a conduta de “não manter os arquivos, para fins de aplicação da retroatividade benigna, pois a tipificação dada pela Lei 12.783/13 é “deixar de cumprir as obrigações acessórias de forma regular e correta, o que incluiu tanto a conduta de não apresentar os documentos, não manter os arquivos à disposição, bem como apresentar com omissões e incorreções. **Revogação tácita do art. 12 da Lei 8.212/91 pelo art. 57 da MP 2.158-35/01 com a redação do art. 8º da Lei 12.766/2012. Aplicação da retroatividade benigna em matéria apenatória - art.106, inciso II, alínea “c, do CTN.**

MULTA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA OU COM INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PENALIDADE. MENOS GRAVOSA. A luz do art. 106 do CTN, às infrações tributárias pendentes de decisão definitiva, assim como no direito penal, aplica-se a lei intermediária que, posteriormente à data da infração, estabeleça penalidade mais benéfica ao contribuinte, mesmo que essa lei já não esteja mais em vigor por ocasião da sua aplicação. Assim, deve ser observado o disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, com redação atribuída pela Lei n.º 12.766/2012, afastando-se os artigos 11 e 12 da Lei n.º 8.212/91, que comina pena mais severa ao Contribuinte que apresentou arquivo magnético com incorreção nas informações ou perdeu o prazo para apresentação dos mesmos.” (Acórdão n. 9303-008.133, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, unânime, sessão de 21.fev 2019) (grifo nosso)

Tal julgamento se insere no que aqui designamos como “cenário 3”, pós Lei nº 12.873, de 24/10/2013, quando não existia qualquer conflito entre as penalidades em discussão, e invoca outro, em situação idêntica (Acórdão nº 9303-007.160, de 10/07/2018, que mantém as conclusões em mesmo sentido do Acórdão nº 3201-001.954, de 09/12/2015).

O que sói destacar, em suma, é que em todos esses julgamentos citados parece estar sendo tomada como irreversível a retroação benéfica que teria sido perpetrada pela redação dada pela Lei nº 12.766, de 27/12/2012 ao art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, ignorando-se (ou entendendo-se irrelevante, diante da irreversibilidade da retroação benigna) que tal redação já não está vigente desde 25/10/2013.

Em adição, afirmamos que a alteração do art. 57 da referida Medida Provisória nº 2.158-35/2001, seja pela Lei nº 12.766/2012 ou pela Lei nº 12.873/2013, em nada alterou o cenário básico descrito, pois manteve o caráter geral da penalidade por descumprimento de “obrigação acessória”, ainda que durante a vigência da Lei nº 12.766/2012 houvesse no bojo de tal obrigação menção a escrituração digital.

Ademais, os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991, alegadamente derogados, receberam nova redação, recentemente, pela Lei nº 13.670/2018, que permitiu a redução no caso de pessoas jurídicas que utilizarem o SPED, se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação, ou após o prazo, mas antes de procedimento de ofício (o que também não acontece no presente processo).

O dimensionamento da multa, que é questão *de lege ferenda*, não pode afetar a leitura sistêmica da legislação, de acordo com as boas regras de hermenêutica.

Não vemos, assim, relação de derrogação entre as disposições do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, após a redação dada pela Lei nº 12.873/2013, e as constantes nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/1991 (seja em sua redação original, ou na atual, dada pela Lei nº 13.670/2018). Ambas as multas convivem no ordenamento jurídico brasileiro, cada qual aplicável a situações distintas, havendo confluência apenas no período entre as Leis nº 12.766/2012 e nº 12.873/2013, dada a redação da primeira, que, por seu texto (usando a expressão “escrituração digital”, que, diga-se, não se confunde com “arquivo digital”), parecia interseccionar indevidamente o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Registramos aqui tal entendimento, apenas para que não se perca essa discussão, que ocorreu apenas oralmente, de forma geral, durante a sessão de julgamento, e para que se propicie substrato para um debate mais abrangente a ser eventualmente travado em discussões futuras, neste colegiado, já destacando, derradeiramente, que o presente caso trata de autuação efetuada em 2016, quando já restava superada toda a questão referente à aplicação temporal das Leis nº 12.766/2012 e nº 12.873/2013.

Rosaldo Trevisan

(assinado digitalmente)