



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002348/2008-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.588 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2020
Recorrente TENDA ATACADO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS.

Aplica-se a multa de meio por cento sobre o 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paula Santos de Abreu e Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão n.º **16-59.237 - 10ª Turma da DRJ/SPO**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

Trata-se de ação fiscal realizada na empresa em epígrafe com a lavratura de auto de infração de Multa Regulamentar (fls. 124-126), relativo ao ano-calendário 2008, com os enquadramentos legais e valores a seguir discriminados:

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Multa Regulamentar	Arts. 265, 266, §1º e 980, inciso I, do RIR/99	2.163.230,92
Total	-	2.163.230,92

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal n.º 01 (fls. 118-122), a autoridade fiscal apurou os fatos a seguir relatados.

O contribuinte foi intimado, em **24/12/2007**, a apresentar, dentre outros elementos, os **arquivos digitais** (padronizados **de acordo com o Anexo Único do ADE COFIS n.º15/2001 e IN SRF n.º86/2001**) com as informações relativas as operações contábeis do ano-calendário de 2004, e disponibilizar os livros fiscais e comerciais: Diário e Razão, Registro de Entradas e de Saídas de Mercadorias, Apuração do ICMS, LALUR e Registro de Inventário.

Em **10/03/2008**, o contribuinte **foi reintimado** a apresentar os arquivos magnéticos de sua escrituração contábil e, também a apresentar o arquivo de notas fiscais, previstos na IN SRF 86/2001 e ADE COFIS 15/2001.

Em **26/03/2008**, a fiscalização **recebeu a resposta às intimações, em que o fiscalizado indica a entrega dos arquivos magnéticos contábeis segundo as referidas normas.**

Em **29/05/2008**, o contribuinte **entregou os arquivos de notas fiscais 4.3.1, 4.3.2 e 4.9.1, para o estabelecimento de CNPJ 01.157.555/0011-86.**

Em **05/06/2008** houve a **entrega dos arquivos de notas fiscais 4.3.2, 4.3.3 deste estabelecimento.**

Afirma a autoridade fiscal que, dos arquivos entregues, constatou, no tocante à forma de apresentação, estabelecida no anexo único do ADE COFINS n.º 15/2001, que não foram atendidos os seguintes quesitos:

1. **Não foram entregues os relatórios de acompanhamento impressos e assinados dos arquivos entregues em 26/03 e 05/06/2008;**

2. Os relatórios de acompanhamento dos arquivos entregues em 29/05/2008 estão com o mesmo conteúdo, ou seja, constam a mesma quantidade de registros (22.866), o mesmo tamanho do arquivo em "bytes" (9.009.204). O conteúdo do arquivo menciona genericamente o termo "**documentos fiscais**", quando deveria **constar a denominação** (conforme o item 4 da Anexo Único do ADE 15/2001), **ou a descrição sucinta do conteúdo do arquivo.**

3. No **arquivo 4.3.2** - arquivo de itens de mercadorias/serviços - notas fiscais de saída ou de entrada emitidas pela pessoa jurídica - item 9 - código fiscal de operação (CFOP), **não foi atendida a orientação 2.1 do Anexo Único - "descrição detalhada do arquivo"**, visto que no período solicitado **o código de operação fiscal é composto de quatro dígitos e foi apresentado com três dígitos.**

De acordo com a fiscalização, a legislação que rege a entrega dos arquivos magnéticos prevê penalidade quanto à forma de apresentação das informações (Arts. 265, 266, §1º e 980, inciso I, do RIR/99).

Observa o auditor-fiscal que, até 31/12/2001, a IN SRF n.º 68/95 dispôs sobre a forma e prazos de apresentação dos arquivos magnéticos de que trata o art. 11 da Lei n.º 8.218/91. A Portaria COFIS n.º 13/95 aprovou o Manual de Orientação para Apresentação de Arquivos Magnéticos, a que refere a Instrução Normativa SRF n.º 68/95. A partir de 01/01/2002, o Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15, de 23 de outubro de 2001, estabeleceu a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata a Instrução Normativa SRF n.º 86/2001.

Ressalta que, ao fornecer os meios magnéticos contendo a **apresentação incorreta quanto à forma de seus registros e respectivos arquivos**, o contribuinte está sujeito à **penalidade**, que corresponde a **0,5% do valor da receita bruta** da pessoa jurídica no período.

O valor tributável apurado consta demonstrado a seguir:

dados da DIPJ		R\$
receita da exportação	ficha 06/linha 05	12.791.644,35
receita da rev de mercadorias	ficha 06/linha 07	422.474.734,44
(-) vendas canceladas	ficha 06/linha 11	(-) 2.620.194,00
receita bruta		432.646.184,79
valor da multa - 0,5% s/ receita bruta		2.163.230,92

O contribuinte foi cientificado da autuação, em 19/06/2008 (fl.124) e apresentou em 14/07/2008, a impugnação de fls. 143 a 148, acompanhada dos documentos de fls. 149 a 173, com as alegações que se resumem.

Argumenta o interessado que, de acordo com a fiscalização, o contribuinte não atendeu à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos, mas alega que a aplicação da multa regulamentar prevista no artigo 980, I, do RIR/99, somente tem lugar quando o sujeito passivo deixar de entregar os arquivos em meio magnético.

O autuado afirma que apresentou devidamente os arquivos em meio magnético, não havendo que se falar em descumprimento dos preceitos legais apontados.

O requerente sustenta que as deficiências constatadas poderiam ser supridas pelo contribuinte por meio de intimação para regularização emitida pela fiscalização.

Aduz que, conforme dispõe o artigo 142 do CTN, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo, cabendo, portanto, à fiscalização o ônus da prova para identificação da hipótese legal autorizante da imposição da multa regulamentar.

O contribuinte alega que o princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva deve ser exaustiva. Todos os critérios necessários à descrição, tanto do fato tributável, como da relação jurídico-tributária, reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal.

Alega ofensa ao princípio da razoabilidade, uma vez que ao examinar a proporcionalidade da imposição da multa regulamentar perante à apresentação dos arquivos magnéticos com singelas deficiências formais, a fiscalização extrapolou os limites necessários para atender à finalidade legal.

O interessado argumenta que o princípio da verdade material reforça o dever de investigação da fiscalização, sendo necessária a reintimação do contribuinte para regularização da documentação apresentada.

Afirma que a fiscalização deve, antes de punir, orientar o contribuinte no sentido da aplicação da legislação notificando para acertar as irregularidades, ainda mais quando se trata de meio eletrônico, passível de erros nos sistemas de grande complexidade.

Requer que o auto de infração seja declarado inconsistente e improcedente e que seja determinada nova fiscalização dando prazo ao contribuinte para entrega dos arquivos magnéticos.

Do Acórdão da Manifestação de Inconformidade

A 10ª Turma da DRJ/SPO, por meio do Acórdão n.º **16-59.237**, julgou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

MULTA REGULAMENTAR. ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS.

Aplica-se a multa de meio por cento sobre o 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.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

1. De acordo com o interessado a aplicação da multa regulamentar prevista no artigo 980, I, do RIR/99, somente teria lugar quando o sujeito passivo deixar de entregar os arquivos em meio magnético, não se aplicando quanto à forma de apresentação. No entanto, vejamos o que dispõe o mencionado dispositivo legal:

Art.980.A inobservância do disposto nos arts. 265 e 266, §1º, acarretará a imposição das seguintes penalidades (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, Lei nº8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº9.249, de 1995, art. 30):

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; (grifos acrescidos)

2. Por sua vez, os acima citados artigos 265 e 266, §1º, assim determinam:

Art.265.As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a um milhão seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos (Lei nº 8.218, de 1991, art. 11 e §1º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados (Lei nº 8.218, de 1991, art. 11, §2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62). (grifos acrescidos)

Art.266.A inobservância do disposto no artigo anterior acarretará a imposição das multas previstas no art. 980 (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12).

Parágrafo único. O prazo de apresentação dos arquivos de que trata o artigo anterior 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 (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, parágrafo único).

3. Portanto, conforme expressa disposição legal, não restam dúvidas de que a fiscalização aplicou corretamente a norma legal que rege a matéria, uma vez que não foram atendidas as regras de padronização previstas para os arquivos magnéticos.
4. Esclareça-se que não basta apenas a apresentação dos arquivos em meio magnético, **é necessário que estes atendam à forma e ao prazo estabelecidos pelo órgão fiscalizador**, nos termos do parágrafo único, do art. 265 do RIR/99, acima transcrito.
5. Conforme relatado pela autoridade fiscal, a forma de apresentação dos arquivos em meio magnético encontra-se estabelecida na Instrução Normativa SRF nº 86/2001 e no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001.
6. A IN SRF nº 86/2001, assim dispõe:

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

(...)

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

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.

7. Em atendimento ao artigo 3º acima reproduzido, o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001 determina:

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.

8. No presente caso, verifica-se que a autoridade fiscal esclareceu ao contribuinte a necessidade da padronização, informando a base legal no Termo de Início de Fiscalização (fl. 07):

Entregar, nas dependências da DEFIS/SPO (endereço supracitado), os documentos e informações abaixo especificadas:

(...)

c) Arquivos digitais (padronizados, de acordo com as especificações do Anexo Único do ADE COFIS n.º 15/2001, e IN SRF n.º 86/2001) que contenham as informações seguintes, relativas às operações do ano-calendário de 2004: Registros contábeis;

9. Em face do não atendimento à intimação pelo contribuinte, a autoridade fiscalizadora lavrou o Termo de Reintimação Fiscal (fls. 14-15), em que novamente solicita os arquivos magnéticos nos termos da citada legislação:

(...) REINTIMAMOS o contribuinte acima identificado para que no prazo de 10 (dez) dias, a contar da data da ciência do presente Termo, apresente os arquivos magnéticos contábeis e notas fiscais, especificados abaixo, previstos na IN 86/2001 e ADE 15/01, do ano-calendário de 2004,(...)

10. Nota-se, ainda, que o auditor-fiscal detalhou, neste Termo, quais arquivos do Anexo Único, do ADE COFIS n.º 15/2001 deveriam ser apresentados, conforme se lê:

A - Arquivos Contábeis

1 - Arquivos: 4.1.1 (lançamentos contábeis); 4.1.2 (saldos mensais), 4.9.2 (tabela de plano de contas), 4.9.3 e (Tabela de Centro de Custo/Despesa).

B - Arquivos Notas Fiscais - por estabelecimento

1 - Arquivos: 4.2.1 - (Arquivos Fornecedores/clientes); 4.3.1 (arquivo mestre de mercadorias/serviços - notas fiscais de saída ou de entradas emitidas pela pessoa jurídica); 4.3.2 (arquivo de itens de mercadorias/serviços - notas fiscais de saídas ou de entradas emitidas pela pessoa jurídica); 4.3.3 (arquivo mestre de mercadorias/serviços - entradas - emitidas por terceiros); 4.3.4 (arquivo itens de mercadorias/serviços - entradas - emitidas por terceiros); 4.3.5 (arquivo mestre de notas fiscais de serviços emitidas pela pessoa jurídica); 4.3.6 (arquivo itens de notas fiscais de serviço emitidas pela pessoa jurídica); 4.5.1 (arquivo de controle de estoque); 4.5.2 (arquivo de registro de inventário - AC de 2003 e 2004); 4.8.1 (arquivo de folha de pagamento); 4.8.2 (arquivo cadastro de empregados); 4.9.1 (arquivo de cadastro de pessoas jurídicas e físicas); 4.9.4 (tabela de natureza da operação) e 4.9.5 (tabela de mercadorias/serviços).

11. Portanto, a alegação de que a fiscalização deveria previamente, orientar o contribuinte no sentido da aplicação da legislação, não se sustenta, pois o interessado foi orientado por duas vezes, a entregar os arquivos magnéticos nos termos da legislação informada.

12. Ademais, o contribuinte foi alertado neste mesmo Termo sobre a possibilidade de devolução dos arquivos magnéticos, caso não atendidas as especificações e a aplicação da penalidade:

13. Em qualquer hipótese, o Banco de Dados será recebido condicionalmente e submetidos a testes de consistência. Constatada inobservância às especificações previstas na legislação de regência, o mesmo será devolvido para as correções necessárias e aplicadas as penalidades cabíveis previstas em lei.
14. Em relação à alegação da necessidade de prova da ocorrência do fato gerador do tributo, a autoridade fiscal relatou o descumprimento de vários itens do ADE COFIS nº15/2001, conforme visto, dos quais cabe destacar o seguinte (fl.119):
 - 8.2 - Os relatórios de acompanhamento dos arquivos entregues em 29/05/2008 estão com o mesmo conteúdo, ou seja, constam a mesma quantidade de registros (22.866), o mesmo tamanho do arquivo em "bytes" (9.009.204). O conteúdo do arquivo menciona genericamente o termo "documentos fiscais", quando deveria constar a denominação (conforme o item 4 da Anexo Único do ADE 15/2001), ou a descrição sucinta do conteúdo do arquivo.
15. Ou seja, em se tratando de arquivos de notas fiscais, é inconcebível que sejam entregues arquivos com o mesmo conteúdo e com denominação genérica.
16. Observe-se, ainda, que os documentos relativos aos arquivos magnéticos foram anexados pela fiscalização às fls. 29-116 dos presentes autos, como prova material da constatação fiscal.
17. Por fim, não há que se alegar ofensa ao princípio da razoabilidade, pois a fiscalização cumpriu o que determina a lei.
18. Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, a constituição do crédito tributário, ato privativo da autoridade administrativa, é atividade vinculada e obrigatória. Vislumbrando-se a circunstância que, objetivamente, ofenda a legislação tributária, cumpre à autoridade fiscal, mediante descrição da infração, a formalização da exigência.
19. Acrescente-se que o dever de observância das normas abrange também as normas complementares editadas no âmbito da Receita Federal do Brasil, expresso em atos tributários e aduaneiros.
20. Ressalte-se que a penalidade é fixada objetivamente. Assim, verificada a hipótese de incidência, a multa deve ser exigida.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Das Preliminares

Preliminar de prevenção

A Recorrente afirma que o presente Processo Administrativo deve ser analisado conjuntamente com os Processos de n.ºs. 19515.007339/2008-21 e 19515.002348/2008-25, os quais são oriundos do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF/RFB 0819000-2008-00.324-5).

Argumenta que as matérias discutidas nos três autos são prejudiciais e o resultado de um dos processos influenciará diretamente no julgamento dos demais.

Dessa maneira, requer a Recorrente o apensamento dos mesmos, para que não se tenha decisões conflitantes.

Verifica-se os referidos processos encontram-se em momentos processuais distintos, estando os processos n.º 19515.007465/2008-85 e 19515.002348/2008-25 distribuídos para o julgamento em turmas ordinárias distintas para julgamento do recurso voluntário, enquanto que o de n.º 19515.007339/2008-21 encontra-se com recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional e contrarrazões da recorrente.

Por esse motivo, entende-se portanto pela inviabilidade de apensar os referidos processos.

Nulidade por preterição de defesa

A Recorrente, devido às várias intimações e documentos apresentados não fazerem parte dos autos, alega a nulidade da Autuação Fiscal por preterição ao direito de defesa:

O presente Processo Administrativo teve início através do MPF/RFB n.º. 0819000-2008-00.324-5. De referido Mandado de Procedimento Fiscal tiveram origem três Autos de Infração envolvendo os arquivos magnéticos, quais sejam:

- a) 19515.007339/2008-21;
- b) 19515.002348/2008-25;
- c) 19515.007465/2008-85.

Contudo, todo o procedimento de fiscalização ocorreu através do mesmo procedimento de fiscalização. Contudo, ao se analisar os presentes autos constata-se que não se encontra juntada a totalidade do MPF/RFB n.º. 0819000-2008-00.324-5. Várias intimações e documentos apresentados pelo Recorrente não fazer parte dos autos, em nítido cerceamento do seu direito de defesa.

Ao que parece, o Auditor Fiscal entendeu por separar o Mandado de Procedimento Fiscal em três partes, juntando em cada um dos processos resultantes apenas as partes que entendeu pertinentes. Contudo, tendo em vista que o presente processo é decorrente do MPF/RFB n.º. 0819000-2008-00.324-5, imprescindível que se encontre acostada a integralidade do mesmo.

Vejam, inclusive, que o documento de fls. 208. apresentado junto com a Impugnação, não faz parte dos presentes autos, não obstante ser a resposta a uma das intimações do Auditor Fiscal tendo sido por ele recepcionada.

E são inúmeros os documentos apresentados no Mandado de Procedimento Fiscal que não encontram-se nos autos. Anexa o Recorrente cópias dos outros dois Processos Administrativos como comprovação do alegado.

Vejam que o Auditor Fiscal informa que parte dos arquivos foi apresentada em atraso e parte não foi entregue mas não acosta aos autos os arquivos magnéticos apresentados pela Recorrente. Senão, vejamos:

Às fls. 20 apresentou o Recorrente manifestação, juntando:

1. Arquivos Magnéticos Contábeis da 1N86/2001 e ADE 15/01, do ano-calendário de 2004;
2. Procuração em Nome de Wagner Luis de Souza;
3. Contrato Social — TENDA ATACADO LTDA.

A Procuração e o Contrato Social encontram-se acostados aos autos. **Contudo, os arquivos magnéticos não encontram-se nos autos.**

Às fls. 31 apresentou o Recorrente apresentado os arquivos magnéticos da IN86/01 e ADE 15/01 das Filias 0010-03, 0009-61, 0011-86. Os arquivos não encontram-se acostados aos autos.

Às fls. 31 o Recorrente apresentou os arquivos magnéticos da IN86/01 e ADE 15/01 das Filias 0003-76 e 0006-19 do ano de 2004. Os arquivos não encontram-se juntados aos autos.

Às fls. 118 o Recorrente apresentou os arquivos magnéticos da IN86/01 e ADE 15/01 da Filial 0011-86 do ano de 2004. Os arquivos não encontram-se juntados aos autos.

Às fls. 119 o Recorrente apresentou os arquivos magnéticos da IN86/01 e ADE 15/01 da Filial 0006-19 do ano de 2004. Os arquivos não encontram-se juntados aos autos.

Às fls. 158 apresentou o Recorrente novos arquivos magnéticos da IN86/01 e ADE 15/01. Os arquivos não encontram-se juntados aos autos.

Às fls. 159 o Recorrente apresentou os arquivos magnéticos da Folha de Pagamento e relatório de acompanhamento. Os arquivos não encontram-se juntados aos autos.

Às fls. 208 o Recorrente apresentou cópia da manifestação com juntada de documentos e justificativa solicitados a qual, passem, nem ao menos foi juntada aos autos do Processo Administrativo pelo Auditor Fiscal.

Vejam que de todo o exposto é claro o cerceamento do direito de defesa do Recorrente.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe sobre a nulidade do processo administrativo nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ora, ao não constar nos autos a totalidade dos documentos apresentados pelo Recorrente o Auditor Fiscal claramente cerceou o direito de defesa do mesmo, levando à nulidade do Auto de Infração.

A Autoridade fiscal fez constar do presente processo, os elementos necessários para caracterizar a infração “fornecer os meios magnéticos contendo a apresentação incorreta quanto à forma de seu registros”.

Observa-se que os arquivos que impressão dos arquivos magnéticos entregues constam do presente processo (fls. 28 a 115).

A acusação fiscal foi clara no sentido de especificar quais eram as inconsistências quanto aos registros apresentados, não tendo a Recorrente trazido elementos que as refutassem.

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade por preterição de defesa.

Do Mérito

Do erro na capitulação legal

A Recorrente alega indevida a multa por erro na capitulação legal, pois entende que se os arquivos não foram apresentados o enquadramento legal deveria ser o inc. II do art. 12 da Lei n.º. 8.218/91:

Há que se demonstrar, também, que indevida a multa aplicada por erro na capitulação legal. Conforme demonstrado, foi o Recorrente autuado por ter apresentado parte dos arquivos em atraso e não ter apresentado outra parte.

Assim sendo, a conduta incorrida foi a omissão de informações, conforme previsão do inc. II do art. 12 da Lei n.º. 8.128/91. Ora, se o Auditor Fiscal considera que os arquivos não foram apresentados em sua totalidade, há que se aplicar a multa pela não apresentação dos arquivos, prevista no inc. II do referido art. 12.

Em julgamento de caso similar pela Câmara Superior, o ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, no Voto Vencedor do

O arguido inciso III trata de multa pelo descumprimento do prazo para atendimento da intimação. Tanto é assim que o valor da multa é cobrado por dia de atraso.

Envolve situação diferente do presente caso onde não houve simplesmente um atraso no atendimento, mas sim o descumprimento pura e simples da intimação. Em outras palavras, a interessada omitiu-se na prestação das informações solicitadas, infração essa tipificada no inciso II, do art. 12 da norma em comento, nos moldes enquadrados pela autoridade lançadora. (CSRF - Acórdão n.º. 9101-00.285 — 24 de agosto de 2009)

Ou seja, se entendeu o Auditor Fiscal que o Recorrente deixou de apresentar os arquivos magnéticos (parcial ou totalmente), aplicável a multa do inc. II.

Ocorre, doutos Julgadores, que aplicou o Auditor Fiscal referida multa no Auto de Infração em julgamento através do Processo Administrativo n.º. 19515.007339/2008-21. Ou seja, comprovadamente está ocorrendo uma dupla penalização pela mesma conduta.

Dessa maneira, tendo em vista que entendeu a Fiscalização ter restada configurada a omissão da informação, uma vez que não apresentada a totalidade dos arquivos magnéticos, incabível a aplicação da multa prevista no inc. III citado, devendo, por isso, ser cancelado o Auto de Infração.

A conduta do contribuinte, descrita no Termo de Verificação Fiscal, foi fornecer os meios magnéticos contendo a apresentação incorreta quanto à forma de seu registros:

8 – Dos arquivos entregues, cuja relação está anexa a este termo, constatou-se, no tocante à forma de apresentação estabelecida no anexo único do ADE COFINS nº 15/2001, que não foram atendidos alguns quesitos, a saber:

8.1 – Não foram entregues os relatórios de acompanhamento impressos e assinados dos arquivos entregues em 26/03 e 05/06/2008;

8.2 – Os relatórios de acompanhamento dos arquivos entregues em 29/05/2008 estão todos com o mesmo conteúdo, ou seja, constam a mesma quantidade de registros (22.866), o mesmo tamanho do arquivo em “bytes” (9.009.204). O conteúdo do arquivo menciona genericamente o termo “documentos fiscais”, quando deveria constar a denominação, conforme o item 4 da Anexo Único do ADE 15/2001, ou a descrição sucinta do conteúdo do arquivo;

8.3 – No arquivo 4.3.2 – arquivo de itens de mercadorias/serviços – notas fiscais de saída ou de entrada emitidas pela pessoa jurídica – item 9 – código fiscal de operação (CFOP), não foi atendida a orientação 2.1 do Anexo Único – “descrição detalhada do arquivo” – visto que no período solicitado o código de operação fiscal é composto de quatro dígitos e foi apresentado com três dígitos.

Segundo consta do Anexo Único do ADE 15/2001, item 2.1 – “...*Quando, para manter a integridade e correção da informação, for necessária a apresentação de dados não previstos nos arquivos padronizados, eles deverão ser incluídos nos arquivos correspondentes, mediante acréscimo de campos ao final do registro. Caso qualquer campo seja de tamanho superior ao previsto neste Ato, prevalecerá o tamanho utilizado pela pessoa jurídica. Em ambas as situações, exige-se, como parte da documentação de acompanhamento, a apresentação do leiaute correspondente aos arquivos.*”

O enquadramento legal do auto de infração deu-se com base nos Arts. 265, 266, §1º, e 980, inciso I, do RIR/99, transcritos a seguir:

Art. 265. As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuem patrimônio líquido superior a um milhão seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos (Lei nº 8.218, de 1991, art. 11 e § 1º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados (Lei nº 8.218, de 1991, art. 11, § 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

Art. 266. A inobservância do disposto no artigo anterior acarretará a imposição das multas previstas no art. 980 (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12).

Parágrafo único. O prazo de apresentação dos arquivos de que trata o artigo anterior 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 (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, parágrafo único)

[...]

Art. 980. A inobservância do disposto nos arts. 265 e 266, § 1º, acarretará a imposição das seguintes penalidades (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30):

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; (grifo nosso)

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 cento e quinze reais e vinte e sete centavos, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal ou diretamente pelo Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, para apresentação dos arquivos e sistemas.

Verifica-se que a conduta descrita está de acordo com o enquadramento legal do Auto de Infração, portanto rejeita-se a alegação de erro na capitulação legal.

Da concomitância de multas

A Recorrente afirma a ocorrência de tripla penalização pela mesma situação, devendo por esse motivo ser cancelado o Auto de Infração em análise:

Há que se demonstrar que totalmente descabida a aplicação concomitante de multas nos Processos Administrativos de n.ºs. 19515.007465/2008-85, 19515.002348/2008-25 e 19515.007339/2008-21. Vejamos, resumidamente, os três Autos de Infração originados do Procedimento Fiscal:

Processo	Valor	Infração	Penalidade
19515.007339/2008-21	R\$ 4.236.461,85	Omissão / erro nos dados fornecidos em meio magnético	1% da receita bruta (teto) art. 12, inc. II da Lei nº. 8.218/91.
19515.002348/2008-25	R\$ 2.163.230-92	Não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros magnéticos	0,5% da receita bruta – art. 12, inc. I da Lei nº. 8.218/91.
19515.007465/2008-85	R\$ 4.236.461,85 (1% da receita bruta)	Falta / atraso na entrega de arquivo magnético	1% da receita bruta (teto) – art. 12, inc. III da Lei 8.218/91.

Vejam que o Auditor Fiscal aplicou, no mesmo procedimento de fiscalização, os três incisos do art. 12 da Lei nº. 8.218/91. Ocorre que não poderia ter o Auditor Fiscal lavrado Auto de Infração pelo atraso/falta de apresentação dos arquivos e

outros pela omissão/erro nos dados fornecidos e pelo não atendimento à forma em que devem os arquivos ser apresentados.

De pronto verifica-se a hipótese de consunção de penas, quando uma penalidade aplicada é absorvida por outra mais grave.

O Princípio da Consunção é princípio aplicável sempre em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexó de dependência. Nesse caso, a infração "fim" absorve a infração "meio".

O objetivo de referido Princípio é afastar a dupla penalização, evitando-se a ocorrência do bis in idem.

No presente caso está sendo o Recorrente penalizado por:

- a) Omissão / erro nos dados fornecidos em meio magnético;
- b) Não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros magnéticos;
- c) Falta / atraso na entrega de arquivo magnético.

Ora, trata-se de um nítido caso de bis in idem. E ressalte-se que o Auto de Infração lavrado para a exigência do Imposto de Renda foi cancelado por este Conselho, o que demonstra que as supostas condutas do Recorrente relativas aos arquivos magnéticos não trouxeram nenhum prejuízo ao Fisco.

Dessa maneira, haja vista a ocorrência de tripla penalização do Recorrente pela mesma situação deve ser cancelado o Auto de Infração ora em análise.

Quanto à aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I, II e III, do art. 12 da Lei nº 8.218/91, não se verifica qualquer ilegitimidade, à medida que punem infrações diversas.

O que a proibição do bis in idem pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Dessa forma, tem-se como ocorrido o bis in idem se as referidas multas decorrerem de uma mesma infração; por outro lado, será lícita a concomitância se as multas resultarem de infrações diversas, ainda que possuam bases de cálculo idênticas.

Analisando-se o art. 12 da Lei nº 8.218/91, conclui-se que seus incisos estabelecem penalidades para infrações distintas. O inciso I trata da conduta de não atender à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos. O inciso II trata da conduta de omitir ou prestar incorretamente as informações solicitadas. O inciso III, por sua vez, trata da conduta de não cumprir o prazo estabelecido para apresentação de arquivos e sistemas. São três condutas distintas, razão pela qual são previstas penalidades para cada uma delas.

Em suma, as multas previstas nos incisos I, II e III do art. 12 da Lei n.º 8.218/91 não decorrem da mesma infração. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem.

Se não há nenhuma dúvida de que o contribuinte cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque do contribuinte já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito.

Observa-se que a aplicação do princípio da consunção para a solução da controvérsia instaurada neste processo não pode prosperar, porquanto as normas estabelecidas nos incisos I, II e III, do art. 12 da Lei n.º 8.218/91 regulam condutas diversas, ou seja, não há unidade de conduta ou de fato que enseje dúvidas na aplicação de determinada norma jurídica em detrimento de outra. Tampouco há relação de hierarquia ou de dependência entre as normas.

Por fim, o efetivo prejuízo não é elemento do art. 12 da Lei n.º 8.218/91. Não exige a norma a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo, muito menos que essa demonstração seja realizada pela Fazenda Pública.

Da retroatividade benigna

A Recorrente ressalta que as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei n.º 8.218/91 foram revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória n.º 2.158/2001, que regulamentou toda a matéria tratada pelas normas anteriormente aplicáveis:

Há que se ressaltar também que as penalidades impostas pelo art. 12, da Lei n.º 8.218/91 foram revogadas tacitamente pelo artigo 57, da Medida Provisória n.º 2.158/2001, que regulamentou toda a matéria tratada pelas normas anteriormente aplicáveis. Vejamos

A Lei n.º 9.779/99 previu expressamente que:

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.

Ou seja, a regulamentação toda a exigência de apresentação das obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições administrados pela União Federal cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil, incluída aí a regulamentação sobre os arquivos magnéticos.

Ocorre que, posteriormente à vigência da Lei n.º 8.218/91 e da Lei n.º 9.779/99 entrou em vigor a Medida Provisória n.º 2.158/2001 previu expressamente que:

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 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.

Referida Medida Provisória foi objeto de alterações posteriores, passando o art. 57 a ter seguinte redação:

Art. 57- O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 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 n.º 12.873, de 24 de outubro de 2013)

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;

I - por apresentação extemporânea:

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 n.º 12.873, de 24 de outubro 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 n.º 12.873, de 24 de outubro de 2013)

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluído pela Lei n.º 12.873, de 24 de outubro de 2013)

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 n.º 12.873, de 24 de outubro de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 24 de outubro de 2013)

a) 3% (três 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; (Incluído pela Lei n.º 12.873, de 24 de outubro de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluído pela Lei n.º 12.873, de 24 de outubro de 2013)

Vejam que a referida Medida Provisória reduziu substancialmente as multas pelo descumprimento de obrigações acessória, devendo, por isso, ser aplicada ao presente caso em razão da retroatividade benigna, prevista no art. 106, inc. II, alínea c, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Essa é justamente a situação em análise. A legislação nova previu pena menor que a anterior e, por esse motivo, deve ser aplicada retroativamente.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar situação similar, já decidiu nesses termos. Vejamos:

ARQUIVOS DIGITAIS CONTÁBEIS. FORMATO DE APRESENTAÇÃO. MULTA. 2007.

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 não entrega à fiscalização os arquivos digitais contábeis no formato (leiaute) definido por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou por outra autoridade por ele designada. 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. (CARF - 1ª Seção, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária - Processo n.º 12898.001737/2009-18 - Acórdão n.º 1103-000.841 - Sessão de 10 de abril de 2013 -Relator: Eduardo Martins Neiva Monteiro)

Vejamos como o Ilustre Conselheiro Marcos Shigueo Takata, Redator Designado, fundamentou o Voto Vencedor no referido julgamento:

[...]

Mesmo desfecho teve o Processo n.º 11522.001811/2010-35, também de relatoria do Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, o qual entendeu que, "por força do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, aplica-se retroativamente o disposto no art.57, II, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, com a redação conferida pelo art.8º da Lei n.º 12.766/12, na hipótese de falta de apresentação de livros em formato digital (arquivos digitais)".

Conforme se verifica da leitura dos trechos acima transcritos, o art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001, refere-se ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779/1999.

A Lei n.º 9.779/1999, em seu art. 16, por sua vez, dispõe:

“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.”

Esse artigo outorga competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para instituir obrigações acessórias, inclusive forma e prazo.

Para complementar o citado artigo quanto às penalidades, o art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001 disciplinou a matéria. Essa complementaridade entre o art. 16 da Lei n.º 9.779/1999 e o art. 57 da MP n.º 2.158-35/2001 nunca deixou de existir, mesmo com as alterações introduzidas posteriormente.

Na presente autuação, a base legal para a exigência da obrigação acessória foi o art. 11 da Lei n.º 8.218/1991, e a base legal para a aplicação de penalidade pelo atraso na apresentação foi o art. 12 do mesmo diploma legal. Eis a redação desses dispositivos:

Lei n.º 8.218, de 29/08/1991.

“Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória n.º 215835, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória n.º 215835, de 2001)

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

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 215835, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)”

Conclui-se que a obrigação acessória do art. 11 da Lei n.º 8.218/1991 nada se relaciona com a outorga de competência para a criação de obrigação acessória prevista no art. 16

da Lei nº 9.779/1999. No primeiro caso, é a própria lei que cria a obrigação acessória, enquanto que no segundo caso a obrigação poderá ser criada pela RFB. Nos dois casos, as penalidades também se diferenciam: no primeiro, a mesma lei (Lei nº 8.212/91) cria a obrigação acessória (art. 11) e fixa as penalidades por seu descumprimento (art. 12); já no segundo, o art. 57 da MP 2.158-35/2001 estabelece as penalidades para o descumprimento das obrigações exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999.

Em suma, a multa do presente processo, aplicada com base no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, não se confunde com as penalidades do art. 57 da MP nº 2.15835/2001, que se aplicam exclusivamente ao descumprimento de obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, o que não é o caso dos presentes autos.

Conclui-se que não se tratando da superveniência de fixação de penalidade menos gravosa para a mesma infração, não se há de cogitar da aplicação da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”).

Conclusão

Como no presente caso restou plenamente configurada a hipótese de incidência do art. 12, I, da Lei nº 8.218/91, deve ser mantida o lançamento da multa segundo o seu regramento.

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias